

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Catarina João Oliveira Dourado Santos

A importância da Contabilidade para a tomada de decisão

Coimbra, Outubro de 2018

A importância da Contabilidade para a tomada de decisão

Catarina Santos

ISCAC | 2018



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Catarina João Oliveira Dourado Santos

A importância da Contabilidade para a tomada de decisão

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação da Professora Cristina Góis e supervisão de Lénea Pardal.

Coimbra, Outubro de 2018

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

PENSAMENTO

“Eu acredito demais na sorte. E tenho constatado que, quanto mais duro eu trabalho, mais sorte eu tenho.”

- Thomas Jefferson

DEDICATÓRIA

À minha querida mamã por nunca ter deixado
de acreditar em mim durante vinte e três anos.

Agradecimentos

A elaboração deste relatório de estágio não seria possível sem o auxílio de pessoas que direta ou indiretamente me acompanharam durante os últimos anos da minha formação académica e no início do meu percurso profissional. Por esta razão, não poderia deixar de agradecer a todos os que me acompanharam durante o percurso académico, que me ajudaram durante o período de estágio e aquando da realização deste relatório.

Gostaria de agradecer ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra por proporcionar aos seus alunos um primeiro contacto com o mundo profissional.

À minha orientadora de estágio, Professora Doutora Cristina Góis, sempre disponível, compreensiva, dedicada e amiga, sem a sua ajuda não teria sido possível concluir esta etapa.

Também um enorme obrigada à Apurfiscal, Lda. pela oportunidade, apoio e ajuda que me proporcionou durante o estágio. Agradeço também a todas as florzinhas que integram a empresa, por todo o ensino e apoio teórico das tarefas desenvolvidas e pelo vasto conhecimento que me transmitiram nas áreas da Contabilidade e Fiscalidade.

Não poderia deixar de agradecer à Cátia e às minhas Micas pela amizade, apoio, motivação e por não me deixarem desistir ao longo desta caminhada.

Em último lugar e o mais importante, uma enorme gratidão aos meus pais, pela formação que me proporcionaram, por todo o apoio incondicional, por toda a força que me deram e por sempre acreditarem em mim.

Muita saúde e sejam felizes!

Resumo

O presente relatório tem por base o estágio curricular da mestranda, que é parte integrante do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

O estágio foi realizado na empresa Apurfiscal, Lda. sediada em Torre de Vilela, concelho de Coimbra, cuja atividade principal é a prestação de serviços de Contabilidade, Gestão e Consultadoria. O objetivo do estágio curricular é o de aplicar e consolidar conhecimentos adquiridos ao longo do meu percurso académico, a situações práticas num contexto laboral.

Assim, no presente relatório é feita uma introdução onde é descrita a entidade acolhedora, o motivo da escolha da modalidade de estágio, bem como o objetivo geral do estágio. São também referidos os objetivos específicos do mesmo e a forma em como o relatório se encontra estruturado.

A seguir, é abordado um enquadramento teórico sobre a evolução e o papel da Contabilidade, a Normalização Contabilística e a importância da informação financeira bem como é feita uma análise aprofundada do perceber de o porquê destes assuntos influenciarem a tomada de decisão de diversos *stakeholders*.

Depois, incidimos sobre a apresentação da entidade de acolhimento, e são descritas as tarefas desenvolvidas no decurso do estágio, nomeadamente a descrição do processo de contabilidade e de controlo interno, assim como referência às principais obrigações fiscais e não fiscais e às operações de fim do exercício. Posteriormente é efetuada uma análise crítica às tarefas desenvolvidas, que será seguida das principais conclusões do trabalho realizado.

Palavras-chave: Estágio Curricular; Contabilidade; Informação Financeira; *Stakeholders*; Tomada de Decisão

Abstract

This report is based on the curriculum internship of the master's degree, which is an integral part of the Master in Accounting and Business Taxation of the Polytechnic Institute of Accounting and Administration of Coimbra.

The internship took place at the company Apurfiscal, Lda., located in Torre de Vilela, municipality of Coimbra, whose main activity is the provision of accounting, management and consulting services. The objective of the curricular internship is to apply and consolidate knowledge acquired throughout academic career to practical situations in a work context.

Thus, in this report an introduction is made describing the welcoming entity, the reason for choosing the internship modality, and the general purpose of the internship. The specific objectives of the report and the way in which the report is structured are also mentioned. A theoretical framework is presented about accounting, accounting normalization and the importance of financial information, as well as a thorough analysis of why of the issues the issues influence the decision making of several *stakeholders*.

Next, we focus on the presentation of the host organization, describing the tasks carried out during the traineeship, in particular the description of the accounting and internal control process, as well as a reference to the main tax and non-tax obligations and the end-of-term operations. exercise. Subsequently a critical analysis is performed on the tasks developed, which will be followed by the main conclusions of the work carried out.

Keywords: Curriculum Internship; Accounting; Financial Information, *Stakeholders*, Decision Making

ÍNDICE GERAL

Agradecimentos	vi
Resumo	vii
Abstract.....	viii
Índice de Figuras.....	xii
Lista de Abreviaturas, Acrónimos e Siglas.....	xiii
Introdução	1
1. Revisão De Literatura	3
1.1. Origem, evolução e objetivos da Contabilidade	3
1.2. A função da Contabilidade.....	5
1.2.1. A Contabilidade como sistema de informação	6
1.2.2. A Contabilidade como instrumento de gestão	8
1.2.3. O papel do Contabilista.....	12
1.3. A Normalização e a Harmonização Contabilística	16
1.3.1. Harmonização Contabilística Internacional.....	17
1.3.2. Harmonização Contabilística Europeia	19
1.3.3. A Normalização Contabilística em Portugal	21
2. A importância da Informação Financeira	31
2.1. Informação Financeira	31
2.2. <i>Stakeholders</i>	34
2.3. Processo de tomada de decisão	36
2.3.1. Tomada de decisão.....	38
2.4. A informação financeira e a tomada de decisão.....	39
2.5. A Contabilidade e a tomada de decisão	40
2.6. Fatores influenciadores da utilidade da IF na tomada de decisão	44
3. Entidade do acolhimento	47

3.1.	Breve apresentação da empresa	47
3.2.	Visão, Missão, Valores e Objetivos	47
3.3.	Atividades Realizadas na Apurfiscal	49
3.3.1.	Práticas de Controlo Interno	50
3.3.2.	Receção, Classificação e Registo Informático dos Documentos Contabilísticos e Fiscais.....	51
3.3.3.	Comunicação mensal das faturas	53
3.3.4.	Entrega de Declaração Periódica do IVA	54
3.3.5.	Processamento de salários	55
3.3.6.	Contribuições para a Segurança Social.....	56
3.3.7.	Declaração Mensal de Remunerações	57
3.3.8.	Retenção na fonte.....	58
3.3.9.	Fundos de Compensação	59
3.3.10.	Encerramento de Contas	60
3.3.11.	Prestação de Contas.....	69
3.3.12.	Relatório de Gestão	71
3.3.13.	Declaração Modelo 22 do IRC.....	71
3.3.14.	Declaração IES	73
3.3.15.	Dossier Fiscal	74
3.4.	Análise Crítica.....	76
	Conclusão.....	80
	Referências Bibliográficas	82
	ANEXOS	90
	Anexo 1.....	91
	Aviso n.º 15652/2009 – Estrutura Concetual do SNC.....	91
	Anexo 2.....	99

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.....	99
Anexo 3.....	112
Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de Junho.....	112
Anexo 4.....	120
Artigo 36.º do Código de IVA	120
Anexo 5.....	121
Declaração Periódica de IVA	121
Anexo 6.....	122
Artigo 41.º do Código de IVA	122
Anexo 7.....	123
Artigo 15.º do Código de IRC.....	123
Anexo 8.....	124
Quadro 10 do Modelo 22 do IRC	124

Índice de Figuras

<i>Figura 1.1 - Sistema de informação</i>	7
<i>Figura 1.2 - Características essenciais de um Contabilista</i>	13
<i>Figura 1.3 - Objetivos do SNC</i>	23
<i>Figura 1.4 - Q11 - C423 do Modelo 22 do IRC</i>	26
<i>Figura 1.5 - Exemplos de obrigatoriedade ou dispensa de NCM</i>	27
<i>Figura 1.6- Objetivo das DF</i>	29
<i>Figura 2.1 - O Processo de tomada de decisão</i>	39
<i>Figura 2.2 - A evolução da informação contabilística para tomada de decisão</i>	43
<i>Figura 2.3 - Modelo para a seleção de estratégias de decisão</i>	44
<i>Figura 3.1 – Logótipo da empresa Apurfiscal</i>	47
<i>Figura 3.2- Atividades da empresa Apurfiscal</i>	49

Índice de Tabelas

<i>Tabela 1.1 Vantagens e Desvantagens da adoção de SNC</i>	23
<i>Tabela 1.2 – Âmbito do SNC</i>	23
<i>Tabela 1.3 Modelo de Aplicação de SNC</i>	24
<i>Tabela 1.4 Elementos estruturantes do conteúdo da Estrutura Concetual</i>	28
<i>Tabela 1.5 – Demonstrações Financeiras</i>	30
<i>Tabela 3.1 Limites previstos para uma microentidade</i>	47
<i>Tabela 3.2 Visão, Missão, Valores e Objetivo de Apurfiscal</i>	48
<i>Tabela 3.3- Taxas de Imposto</i>	66
<i>Tabela 3.4 – Tributações Autónomas</i>	67
<i>Tabela 3.5 - Documento de Prestação de Contas</i>	70
<i>Tabela 3.6 - Dossier Fiscal</i>	74

Lista de Abreviaturas, Acrónimos e Siglas

AICPA. *American Institute of Certified Public Accountants*
AIMI. *Adicional ao imposto municipal sobre imóveis*
AT. *Autoridade Tributária e Aduaneira, Autoridade Tributária Aduaneira*
BSC. *Balanced Scorecard*
CEO. *Chief Executive Officer*
CIRC. *Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas*
CIVA. *Código de IVA*
CSC. *Código das Sociedades Comerciais*
DF. *Demonstrações Financeiras*
DL. *Decreto-Lei*
EC. *Estrutura Concetual*
FASB. *Financial Accounting Standards Board*
FCGT. *Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho*
FCT. *Fundo de Compensação do Trabalho*
IAS. *International Accounting Standards*
IASB. *International Accounting Standards Board*
IASC. *International Accounting Standards Committee*
IES. *Informação Empresarial Simplificada*
IESBA. *International Ethics Standards Board for Accountants*
IF. *Informação Financeira*
IFAC. *International Federation of Accountants*
IFRS. *International Financial Reporting Standards*
IOSCO. *International Organization of Securities Commissions*
IRC. *Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas*
IVA. *Imposto sobre o Valor Acrescentado*
NCM. *Normas Contabilísticas para Microentidades*
NCRF. *Normas Contabilísticas de Relato Financeiro*
NCRF-PE. *Normas Contabilísticas de Relato Financeiro de Pequenas Entidades*
NI. *Normas Interpretativas*
PE. *Pequenas Empresas*
PGCA. *Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*
PME. *Pequenas e Médias Empresas*
RAI. *Resultado antes de impostos*
SEC. *Securities and Exchange Commission*
SNC. *Sistema de Normalização Contabilística stakeholders. utentes da informação financeira*
UE. *União Europeia*

INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi elaborado no âmbito da unidade curricular de Estágio e Relatório, com a duração de 960 horas, relativo ao plano de estudos do ano letivo 2017/2018 do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

A escolha pela modalidade de estágio prende-se pelo facto de poder optar por um trabalho com uma vertente mais prática, e por poder obter outro tipo de enriquecimento profissional e pessoal, não só através do contacto direto com o público, assim como pelo desempenho das funções relacionadas. A realização do estágio curricular permite adquirir experiências *on job*, é um excelente mecanismo para preparação ou aperfeiçoamento para o mercado de trabalho e para aquisição de competências variadas. A minha escolha de realização de estágio curricular numa empresa de Contabilidade recaiu pelo facto de estar inserida na área da prestação de serviços de Contabilidade, que faz a ligação com os conhecimentos adquiridos no decurso da vida académica da mestranda no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, por ser um Gabinete de Contabilidade que tem uma presença de mais uma década no mercado e que reúne *know-how* e *expertise* suficientes para o desenvolvimento da sua atividade, e também devido à sua localização geográfica.

O referido estágio decorreu no período entre 16 de outubro de 2017 e 26 de maio de 2018 na Apurfiscal, Lda., empresa que presta serviços nas áreas da Contabilidade e de Consultadoria, mas também presta serviços fiscais e de apoio à gestão. A firma tem a sua sede em Rua Alcorredores, n.º 123, localidade de Torre de Vilela, Concelho de Coimbra. Estando presente há mais de uma década no mercado de trabalho na área da Contabilidade, o Gabinete dispõe de um quadro de pessoal especializado e experiente, contando, atualmente, cinco trabalhadores.

Um dos objetivos do presente relatório de estágio é aplicar e consolidar conhecimentos adquiridos ao longo do meu percurso académico a situações práticas, em contexto profissional. Outros objetivos são analisar a importância que a Contabilidade atribui à informação financeira na tomada de decisão e avaliar em que medida uma melhor tomada de decisão está associada a uma maior qualidade da informação financeira disponível.

Assim o trabalho está dividido em cinco capítulos. Após a introdução do relatório, o segundo capítulo abordará a Contabilidade enquadrada no tema em estudo como forma de revisão de literatura. Dentro do segundo capítulo, iremos subdividir em três partes. A primeira parte terá a ver com a evolução e a importância do papel da Contabilidade segundo diversas opiniões. A seguir, é fundamental necessário complementar a matéria anterior dando referência aos normativos de *International Accounting Standards Board* e do Sistema de Normalização Contabilística para avançar para a parte seguinte que será a explicação da informação financeira para a tomada de decisão de diferentes utilizadores de informação financeira.

No terceiro capítulo, o relatório incidirá sobre a apresentação da entidade de acolhimento, a descrição de tarefas desenvolvidas e análise crítica a todo o processo de estágio.

No último capítulo, apresentamos as conclusões, as principais limitações no estudo e sugestões para trabalhos futuros.

1. REVISÃO DE LITERATURA

1.1. Origem, evolução e objetivos da Contabilidade

Indiscutível é o facto da Contabilidade ter sofrido uma evolução significativa a partir de 1494, quando uma das figuras incontornáveis da Contabilidade, o frade franciscano Luca Pacioli divulgou em Veneza, a 10 de novembro de 1494, uma enciclopédia matemática com o título “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionilite*”, onde se encontra “*Tractatus XI Particularis de Computis et Scripturis*” (Borges, Rodrigues & Rodrigues, 2010). Neste tratado foi descrito, pela primeira vez, a forma de escrituração das contas através do método digráfico, das partidas dobradas, o qual é utilizado ainda nos dias de hoje.

Todavia, é importante chamar à atenção, para a distinção entre Escrituração e Contabilidade. A primeira tem a ver com registo dos dados de uma empresa e a segunda com a forma como são feitos os registos, a preparação e interpretação de relatórios baseados em dados registados, mas também com a mensuração dos ativos e passivos de uma empresa (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2010). A seguir, vamos explicitar melhor a distinção entre Escrituração e a Contabilidade:

- A Escrituração é uma visão de Contabilidade, em *strictu sensu*, ou seja é vista como uma simples técnica de registo e de representação de todas as modificações sofridas pelo património de uma empresa durante o exercício económico, para saber, em qualquer momento, a sua composição e o seu valor;
- A Contabilidade, *latu sensu*, é uma ciência dos processos e procedimentos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos acontecimentos na área de gestão. Serve para quantificar tudo o que ocorrer numa entidade dando, simultaneamente, dados para a tomada de decisões.

Outrora a Contabilidade era vista como uma técnica que tinha como fim descrever e registar as operações que pudessem mudar a composição e o valor do património. Por outro lado, também se compreendia a Contabilidade como uma ciência fundamentada em métodos, princípios, regras e critérios (Batista, 2014).

No entanto, segundo Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010, p. 30), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), definia nos anos 50, a Contabilidade como

“o ato de registar, classificar e sumariar de uma forma organizada e em termos de unidades monetárias, as transações e eventos que são, pelo menos em parte, de natureza financeira de forma que permita a sua interpretação subsequente”.

Já nos anos 70 e 80, a mesma organização, de acordo com Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010:31), passa a apresentar a Contabilidade como uma atividade cuja

“função é a de fornecer informação quantitativa, em primeira instância de natureza financeira, sobre entidades económicas, que se assume como sendo útil na formulação de decisões de natureza económica”.

Depois do que foi referido antes, dá para entender que a Contabilidade evoluiu desde uma simples atividade de registo de factos até à uma função que dá informação de suporte à tomada de decisão.

De acordo com Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010), ao decorrer dos anos, a Contabilidade tem vindo a ser um sistema de informação essencial à tomada de decisão dado que faz a ligação entre a fonte de informação, a organização e os utentes da informação financeira (*stakeholders*), apesar de se ter de assumir como pressuposto que este sistema de informação está mais apto para quantificar e reportar a realidade económico-financeira-patrimonial das organizações.

É importante mencionar ainda que este facto é percebido e usado, igualmente por vários utentes internos ou externos (paradigma da utilidade), debatendo-se a existência de uma Contabilidade que se ajuste a todos os *stakeholders* ao mesmo tempo ou de uma que se adequa a cada um deles segundo com os seus interesses (Borges, Rodrigues & Rodrigues, 2010).

Como se referiu anteriormente a Contabilidade tem progredido, sendo este progresso observável na perceção que dela se tem e, consequentemente, no seu conceito, mas também no seu objeto, como vamos ver a seguir.

Originalmente, a Contabilidade tinha a ver com retificação das limitações relativas à capacidade de memória do Homem e servir como meio de prova, ficando concentrado cada vez mais numa fonte de informação acerca da situação da empresa, assim como do desenvolvimento do exercício da sua atividade possibilitando assim saber o seu resultado, se está a respeitar as suas obrigações e a fazer os terceiros cumprir ou ainda qual o valor criado para o investidor (Batista, 2014).

Segundo Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010) a Contabilidade associou-se, em primeiro lugar, às empresas comerciais apesar de ela ganhar mais importância quando começou a ser utilizada pelas indústrias. Além de a mesma ser apenas entendida como uma prática de registo dos factos patrimoniais ocorridos, aparência que é preservada atualmente, ainda hoje possui objetivos mais ambiciosos e globais.

Logo é reconhecida, na Contabilidade, a sua aptidão de mostrar a posição financeira da entidade, calcular os resultados da atividade e respetivo imposto a pagar, oferecer informação básica à gestão, em áreas como o planeamento, a orçamentação, o controlo e a tomada de decisões, e sugerir condições para o cumprimento de obrigações existentes da entidade (Batista, 2014).

Em conformidade com Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010), nos dias que correm, já não importa à entidade apenas o conhecimento da sua posição financeira como também se é a apropriada acerca dos seus objetivos atuais. Agora não basta só o conhecimento dos resultados porém saber como cada bem ou produto, mercado ou atividade contribui para o tal resultado levando a uma melhor tomada de decisões.

Então confirma-se que a Contabilidade não tem a ver apenas com o passado e saber o que se passa no presente mas também é fundamental para planear o futuro, a atividade e definir objetivos. Portanto a Contabilidade é essencial para a determinação de objetivos e na consecução dos mesmos, estando estes objetivos diretamente relacionados com os diversos ramos da Contabilidade (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2010).

Como já foi referido antes, para a Contabilidade poder ser vista como uma fonte de informação, é fundamental descrever o que surge na empresa sendo crucial a fixação de critérios para a classificação destes surgimentos. Estes factos decorrem da sua relação com o meio envolvente uma vez que não é possível desenvolver isoladamente a sua atividade, só em contínua relação com o meio exterior (clientes, fornecedores, investidores e Estado). Todavia as organizações não se encontram somente com o meio externo, mas também com o meio interno, isto é, a forma como a empresa está organizada de maneira a realizar a sua atividade.

1.2. A função da Contabilidade

A Contabilidade fornece informação para vários *stakeholders* para satisfazer as suas necessidades, sendo assim o suporte da informação financeira (IF) da empresa (Alves, 2003).

A Contabilidade assume, desta maneira, um papel fundamental no desempenho de qualquer negócio (Leite, 2012). Mesmo na sua forma mais básica, a Contabilidade é necessária para manter o empresário informado acerca da forma como está a ser conduzido o seu negócio dando-lhe informações como e quanto tem sido vendido, quais são os gastos, quais as atividades que são rentáveis ou se os preços de venda deixam uma margem adequada em relação ao gasto (Alves, 2003). A Contabilidade é ainda fundamental na gestão das relações com o mundo exterior uma vez que regista as dívidas da empresa e para com a empresa, como é o caso dos fornecedores, dos clientes, financiadores assim como à Autoridade Tributária Aduaneira (AT) (António, 2012).

Para que a Contabilidade possa corresponder às expetativas dos seus utilizadores deverá apresentar uma imagem verdadeira e apropriada tendo por base determinadas características que, de acordo com a Estrutura Conceptual (EC) do Sistema Normalização Contabilística (SNC) aprovada através do Aviso n.º 15652/2009 de 7 de setembro.

1.2.1. A Contabilidade como sistema de informação

A informação é algo de indispensável e sempre presente em toda a atividade humana. Não só na vida humana porém também nas organizações, quaisquer ações ou decisões sem ter presente informação ficam inconcebíveis. A instabilidade na envolvente é uma característica sempre presente o que faz com que a necessidade de informação seja uma constante pelo que o papel dos sistemas de informação em geral adquiriu uma importância crescente.

No universo empresarial, em particular, uma das principais vias de informação acerca da atividade das empresas ocorre através do departamento financeiro, mais precisamente da informação gerada pela Contabilidade. Esta informação contabilística permite, entre outros objetivos, elaborar as demonstrações financeiras (DF) exigidas pelas normas, determinar o custo dos produtos e dos serviços, apurar os impostos a pagar, avaliar o desempenho dos Sistemas de Gestão Ambiental e de Qualidade, proceder a Auditorias e preparar orçamentos (Lopes, 2013).

No entanto, pode se considerar a Contabilidade como um “*processo de recolha, análise, registo e interpretação de tudo o que afeta a riqueza*” (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2010:155) das empresas, o que a torna num forte suporte de informação para a gestão. Além do apoio à gestão, a Contabilidade constitui um fator fundamental na tomada de decisão, tanto dos colaboradores diretamente ligados à entidade como de outros utilizadores, os quais se designam por genericamente por utentes da informação financeira.

Segundo Borges, Rodrigues, & Rodrigues (2010), a Contabilidade tem a ver com um sistema de informação que faculta conhecimento da situação económico-financeira da empresa no seu todo ou de qualquer uma das parcelas em que se pretenda subdividir. Os mesmos autores também consideram que a Contabilidade se enquadra no denominado paradigma da utilidade, o qual também é considerado no § 1 da EC do SNC quando se refere que

“as demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes”.

Depois do que foi referido anteriormente, é sugerido o conceito de sistema (suporte) de informação, isto é, um processo onde os factos contabilísticos se transformam em informação com a finalidade de apoiar os distintos utilizadores na tomada de decisão (Monteiro, 2013), conforme representado na figura 1.1..



Figura 1.1 - Sistema de informação

Fonte: Monteiro (2013)

Claramente, a Contabilidade existe em qualquer empresa, quer seja pública ou privada. Porém, a necessidade da mesma varia consoante a dimensão da unidade económica e ainda com a complexidade das operações (Soares, 2010). Ainda assim, os objetivos que se pretendem alcançar são comuns a todas elas e são os seguintes:

- a) Mensurar os elementos patrimoniais da empresa;

- b) Facultar dados contabilísticos que possibilitem ao Estado tributar as empresas e outras entidades;
- c) Estabelecer políticas, planos, programas e orçamentos e o controlo dos mesmos;
- d) Proporcionar ao Instituto Nacional de Estatística os elementos necessários à Contabilidade Nacional;
- e) Apurar o cálculo do preço de custo e do preço de venda;
- f) Fornecer informações que permitam a análise da situação económico-financeira da entidade; e
- g) Fornecer as informações que possibilitem o controlo dos ativos, dos passivos e do capital próprio.

Assim, *“através da combinação de recursos técnicos, humanos e financeiros adequados, poderão os dados contabilísticos, de forma estruturada, impulsionar a cadeia de criação de conhecimento”* (Lopes, 2013:26). Por norma, os dados são apresentados através das DF que, segundo o §1 da EC do SNC, têm o objetivo suportar as importantes decisões empresariais.

Em suma, a Contabilidade mostra a situação económica, financeira e fiscal da entidade, isto é, a sua realidade económica, fundamental para a respetiva gestão. Por outras palavras, citando Lopes (2013:30-31), a Contabilidade

“permite preparar indicadores de performance, de utilidade interna e externa, capazes de satisfazer as principais necessidades de informação por parte dos diversos utentes”.

1.2.2. A Contabilidade como instrumento de gestão

Hoje em dia, a competitividade está a crescer cada vez mais entre as empresas o que conduz à necessidade de que cada uma delas esteja atenta às questões, sendo o conhecimento do próprio negócio o fator determinante para a sua sobrevivência. A evolução tecnológica e das sociedades, a complexidade da economia e o nível de risco e/ou incerteza não têm facilitado esse conhecimento e a gestão dos negócios (Gomes, 2013). Como os negócios exigem uma enorme dedicação no contexto empresarial, é aqui que entra a contribuição dada pela Contabilidade (Guth, 2013).

No entanto, pode se afirmar mais uma vez que a Contabilidade assume cada vez mais um papel de destaque dentro das organizações, pois consegue reunir todas as informações necessárias para auxiliar os gestores nas tomadas de decisão.

Portanto, para a concretização da Contabilidade nas empresas, é necessário um profissional que saiba desempenhar as atividades fundamentais para a administração ou gerência de uma empresa (conhecimentos de Contabilidade, de atividade administrativa, de conhecimento de mercado) (Guth, 2013) . Neste caso, estamos perante o Contabilista.

Ao implementar a Contabilidade, o Contabilista vai completar a recolha e a mensuração de dados dentro de um sistema em que estes que são analisados e transformados em informação útil às necessidades de *stakeholders*, e também para a gestão da empresa acabando por contribuir para o processo de tomada de decisão (Gomes, 2013).

O principal objetivo da Contabilidade é fornecer informações úteis aos seus *stakeholders* em tempo oportuno sendo um instrumento que auxilia a administração a tomar decisões e o faz através de relatórios de análise financeira que expõem resumida e ordenadamente os dados recolhidos (Gomes, 2013). Nesses relatórios, estão abarcadas, as Demonstrações Financeiras do SNC.

A seguir à elaboração das Demonstrações Financeiras, há-que se fazer uma análise às mesmas pois é outro instrumento fundamental no processo de gestão da empresa, como também, para o conhecimento de outras empresas, concorrentes ou fornecedores (Gomes, 2013). E esta análise pode consistir numa metodologia previamente determinada e objetiva que orienta o gestor na definição de políticas, ações e metas que compõem o planeamento estratégico da organização.

A análise das DF permite, tal como referem Nabais e Nabais (2011:17) “*estudar a situação económico-financeira da entidade através do estudo dos documentos contabilísticos e dotar os responsáveis da organização e outras entidades de informação financeira adequada para a tomada de decisão*”.

Pinho e Tavares (2005:51) acrescentam que a mesma análise “*permite uma compreensão simultânea mais rápida e profunda das informações disponíveis, sempre com vista à sua utilidade percebida pelos utilizadores*”.

Segundo Bernstein e Wild (1998), a análise das DF visa reduzir a dependência de palpites e intuição e, por sua vez, diminuir a incerteza na tomada de decisão, pois deteta forças e fraquezas económicas e financeiras da entidade, sendo deste modo a terapia precisa para a entidade.

Morozini, Hein & Olinkevitch (2006:90) defendem que *“é preciso estar sempre muito atento quando está em causa a análise das demonstrações financeiras que deve ser tratada com cuidado, pois não existe um roteiro padronizado”*.

Em suma, a Análise Económico-financeira revela-se uma ferramenta muito pertinente, uma vez que fornece indicadores precisos, que permitem efetuar um diagnóstico correto da performance global da empresa, contribuindo também no processo de tomada de decisão, nomeadamente na procura das estratégias mais adequadas para otimizar o modelo de gestão atual e melhorar os resultados obtidos.

Porém, a análise fundamentada em rácios é deficiente e inadequada na avaliação do desempenho das organizações, o que se traduz na necessidade de estabelecer indicadores não financeiros que cooperem para uma melhor tomada de decisão (Martins A. , 2002). Por outras palavras, as organizações necessitam de se focarem também em indicadores evidenciados em ativos reconhecidos nas demonstrações financeiras, isto é, precisam de incorporar indicadores não financeiros aquando da monitorização da sua performance, na medida em que estes assumem um peso cada vez com mais relevância para a competitividade das empresas. São exemplos destes indicadores a inovação e tecnologia, o nível de satisfação e fidelização dos clientes, a motivação e competência dos empregados e qualidade dos produtos e serviços.

O conceito de *Balanced Scorecard* (BSC) foi inicialmente desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton em 1992, resultado de uma investigação em algumas das maiores empresas americanas, com o objetivo de melhorar a gestão da performance organizacional. Contrariamente aos métodos de gestão tradicionais, o BSC permite sustentar a estratégia da empresa com indicadores financeiros e não financeiros.

O objetivo principal do BSC consiste em encontrar uma estratégia sustentada num sistema de gestão, comunicação e medição da performance a longo prazo. Deste modo, pretende interligar o controlo operacional de curto prazo com a visão e estratégia de longo prazo, baseando-se nos fatores críticos para a implementação da estratégia,

permitindo aos gestores acompanhar a evolução do negócio e a implementação estratégica em quatro perspectivas diferentes: financeira; clientes; processos internos; aprendizagem e desenvolvimento.

O BSC é um método que permite uma aprendizagem contínua e permanente numa organização, conciliando os objetivos estratégicos com as práticas adotadas em cada momento.

A partir do BSC, Kaplan e Norton (1992) definem quatro processos de gestão estratégica:

- Clarificação e tradução da visão e estratégia
 - Qualquer organização deve identificar a sua missão e, segundo esta, estabelecer objetivos estratégicos.
- Comunicação e alinhamento estratégico
 - Para a implementação da estratégia é essencial uma boa comunicação na organização, na medida em que cria uma coerência entre os objetivos globais da organização e os seus colaboradores, promovendo um alinhamento estratégico.

Assim, o BSC compreende uma estratégia global, mas também objetivos departamentais individuais. O BSC contribui para a aplicação de unidades de medida não financeiras que conduzam a comportamentos mais proativos relacionados com a performance global da organização.
- Planeamento e afetação de recursos
 - O BSC é um método ideal para ultrapassar as limitações tradicionais de não integração da formulação estratégica com a orçamentação e afetação de recursos.
 - O orçamento integrado com o BSC deverá incluir objetivos financeiros e metas para os indicadores não financeiros, permitindo uma visão global do desempenho esperado.
- Feedback e aprendizagem estratégica
 - Depois de implementadas as estratégias, é necessário identificar concretamente qual foi o seu resultado, de modo a poder reavaliar a situação de acordo com as alterações no meio envolvente.

- O BSC não garante o sucesso das organizações, mas ajuda os gestores a uma melhor compreensão da estratégia e dos respectivos factores críticos de sucesso, através da definição de indicadores mais apropriados.
- Segundo Kaplan e Norton (1992), para que o processo de aprendizagem funcione é essencial existir uma estrutura estratégica partilhada, um processo de feedback estratégico e um processo de resolução de problemas em equipa.
- Todos os membros da organização devem contribuir individualmente para a concretização da estratégia global da empresa. Tem que haver um trabalho de equipa em que os vários níveis hierárquicos colaboram, discutem e decidem, como forma de resolverem os problemas.

Só quando esta ferramenta é realmente aceite por toda a organização é que será possível notar o impacto da mesma. Este modelo de gestão permite, entre outros benefícios, otimizar a utilização dos recursos disponíveis na organização, orientar e motivar os colaboradores para um desempenho excepcional e transformar uma organização funcional numa organização preparada para a mudança e focada no seu cliente.

Concluindo, é com as informações da Contabilidade (indicadores financeiros e não-financeiros), o gestor passa a ter melhores condições de avaliar o seu negócio. Essas informações podem ainda determinar ações planeadas, tendo em conta diversas situações e cenários, acumulando a possibilidade de sucesso da organização. Assim o gestor, em posse das informações contabilísticas, age na sua gestão com maior consciência prevendo os possíveis resultados das medidas administrativas no processo de tomada de decisão (Gomes, 2013).

1.2.3. O papel do Contabilista

Devido aos constantes desafios que confrontam a Contabilidade, causados pelas alterações que acontecem no mundo de negócios e das empresas, o Contabilista sente cada vez mais necessidade de definir a sua posição na economia global (Ferreira I. M., 2012).

Por isso, é fundamental que o Contabilista conheça detalhadamente o contexto organizacional onde esteja inserido bem como os objetivos da empresa tanto a nível interno como a nível externo. Em primeiro lugar, é fundamental que haja interesse em

construir um trabalho sério e pautado pelas normas da profissão e legislação em vigor. No exercício da profissão, o Contabilista confronta-se, frequentemente, com inúmeros obstáculos, com os quais tem que conviver, contudo, importa ter consciência da responsabilidade ética que envolve a sua função (Ferreira I. M., 2012).

Hoje, o Contabilista não pode apenas se limitar a simples técnicas de registos e demonstrações, atuando como agente passivo na execução das suas tarefas. Como se verifica, atualmente, com a constante mutação e direcionada para o campo social, a Contabilidade exige cada vez mais do Contabilista. Este não pode continuar focar-se apenas no estreitamento ao fornecimento de informação, o que visa unicamente a maximização do lucro da empresa, mas sim deve acompanhar o ritmo da mudança. A Contabilidade evoluiu e é imprescindível que o Contabilista evolua na mesma medida (Ferreira, 2012). Infelizmente, o mercado competitivo rejeita indecisões e um Contabilista tem que ter as determinadas características como mostra a figura seguinte.

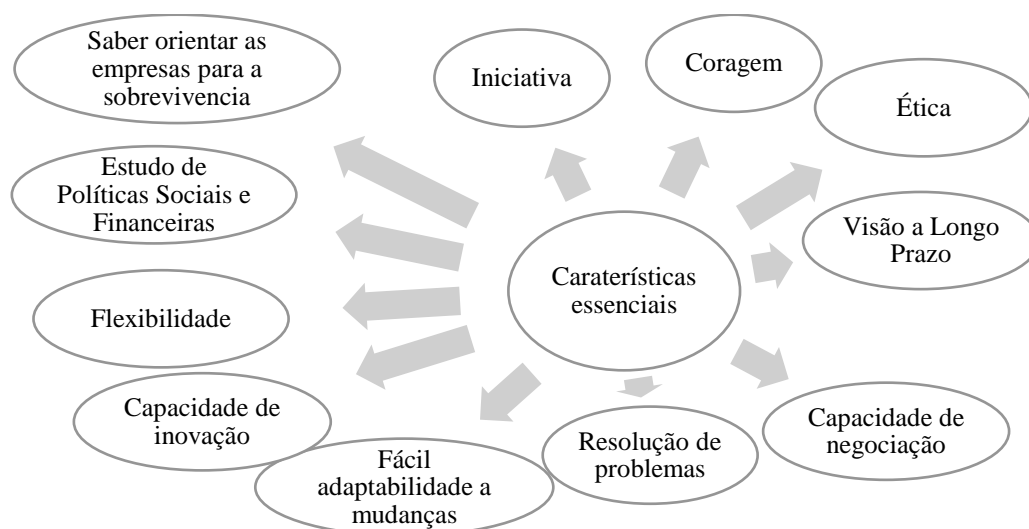


Figura 1.2 - Caraterísticas essenciais de um Contabilista

Fonte: Ferreira (2012)

A profissão de Contabilista está a ser cada vez mais valorizada especialmente pelos factos ligados ao desenvolvimento económico. O mercado de trabalho torna-se cada vez mais exigente e pede um profissional ainda mais qualificado, tendo a ética como base da vida profissional. O restrito conhecimento relativo a temas contabilísticos e fiscais deve ser superado sendo fundamental para o Contabilista ter formação cultural acima da média e inteirado em informação de diversas áreas. Depois as empresas que têm sofrido estas últimas transformações levantam algumas dúvidas relativamente à função do

Contabilista e ao seu papel no auxílio à resolução de problemas das empresas. A verdade é que o Contabilista tem cada vez mais relevância no mundo dos negócios e acadêmico no qual é imposto um conhecimento especializado em diversos temas como gestão, finanças, planejamento fiscal e contabilístico (Ferreira I. M., 2012). Como os gestores, acionistas e/ou proprietários querem que a informação financeira produzida seja atualizada, abrangente e flexível, esta necessidade pode provocar um acompanhamento exaustivo da atividade, por parte do Contabilista.

O Contabilista conta com as novas tecnologias de informação, com novos desafios, sendo eles os principais prestadores da informação para garantirem aos *stakeholders* a produção de informação credível à tomada de decisões através do uso de análise de processos e técnicas de gestão. Contudo, produzir informação útil para a tomada de decisões não é totalmente satisfatório. Assim é indispensável que o Contabilista assuma um papel ativo no processo de tomada de decisão, de modo que tenha uma visão vasta, não se restringindo aos números apresentados no balanço, à classificação de contas e ao cálculo de impostos. (Ferreira I. M., 2012)

Nos dias de hoje, exige-se que o Contabilista aja como parceiro de negócio pela orientação dos passos a tomar e da identificação do caminho a percorrer para melhorar a capacidade produtiva da empresa e maximizar o lucro do negócio. Com esta nova realidade, o Contabilista tem como objetivo o fornecimento de informação tempestiva, fiável e completa, desempenhando o papel de gestor da informação, que auxilia o administrador na tomada de decisões, interagindo com todas as áreas da empresa. Não esquecendo que o Contabilista ainda deve ter um comportamento ético e profissional incontestável, uma formação e estar consciente da sua responsabilidade social e profissional. O cumprimento das condicionantes legais e o comportamento ético são dois dos requisitos chave da longevidade e confiabilidade da profissão bem como a produção de informação útil à tomada de decisão e ao controlo das organizações.

O saber criar empatia, saber lidar com pressões e com frustrações, evitando juízos de valor baseados em sensações e não em fatos concretos, investir na inteligência emocional, impulsiona o sucesso profissional e tornou-se uma ferramenta indispensável. Como já foi dito anteriormente, a profissão de Contabilista cada vez mais tem grande influência sobre os negócios, especialmente, por estes serem os principais produtores da

informação financeira. Assim, esta profissão passou a ocupar um papel importante na sociedade. Mesmo assim, depara-se com uma variedade de situações que podem colocar em causa a ética e moral dos Contabilistas no processo de tomada de decisão. A ética, como ato de excelência empresarial funciona, por isso, como uma ferramenta indispensável no processo de tomada de decisões nas organizações (Barata, 1996).

Um Contabilista tem de ser um profissional que não pode perder os seus valores pois assume uma responsabilidade significativa no mundo dos negócios (Kraemer, 2001). Ser Contabilista é uma função nobre e de alta responsabilidade, onde os deslizes cometidos, por negligência, dolo ou má-fé, podem induzir terceiros a erros de apreciação, de decisão consciente e precisa. A sua função é a de apresentar DF que evidenciem, de maneira fidedigna, a situação económica das empresas. Caso estas informações estejam incorretas, os seus utilizadores podem ser prejudicados.

É possível verificar que os Contabilistas podem viver um dilema ético na sua profissão, pois no seu quotidiano devem fazer escolhas. Para um Contabilista, a ética é mais do que um conceito. A ética é uma peça fundamental que deve ser levada em consideração em todas as atividades, pois o Contabilista é considerado responsável pelos seus atos. Desta forma, qualquer ato que colida com o código de ética profissional, acarreta consequências graves (Kraemer, 2001).

A profissão de Contabilista pode ser uma das que mais exige do profissional um apelo permanente ao comportamento ético devido à natureza da sua atividade (Kraemer, 2001).

Existem códigos de ética específicos para a profissão de Contabilista, que têm como objetivo tentar reduzir a prática de atividades que não condizem com a postura que deve ser adotada pelo profissional. Os códigos referidos são:

1. A *International Federation of Accountants* (IFAC): é uma organização internacional da profissão de Contabilidade, fundada a 7 de outubro de 1977, na Alemanha, dedicada a servir interesses públicos e a fortalecer a profissão de Contabilidade de forma a desenvolver fortes economias internacionais (IFAC, 2017);
2. A *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) é uma organização independente que atende ao interesse público estabelecendo padrões

de ética robustos para profissionais de Contabilidade em todo o mundo. O código da IESBA serve como base para os códigos de ética desenvolvidos pelos membros da IFAC. Porém nenhuma organização membro da IFAC ou profissionais de Contabilidade podem aplicar padrões menos rigorosos que os estabelecidos no código IESBA (IFAC, 2017);

3. Em Portugal, a profissão de Contabilista Certificado tem estabelecido um Código Deontológico, constante no anexo II da Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, o qual se aplica a Contabilistas que exerçam a sua atividade em regime de trabalho dependente ou independente, integrados ou não em sociedades de profissionais, ou em sociedades de Contabilidade.

Concluindo, o Contabilista deve contribuir para uma gestão eficiente dos negócios da empresa face às mudanças e qualquer profissional inserido nesta área, deve cumprir e respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos, adotando a sua aplicação às situações concretas das entidades às quais prestam os serviços.

1.3. A Normalização e a Harmonização Contabilística

À escala global, os investidores estão a alargar os seus horizontes para além das fronteiras nacionais. Ao mesmo tempo, as empresas têm cada vez maiores exigências em termos de recursos financeiros que deverão ser satisfeitas à escala internacional. A interpenetração destas forças, associada às melhorias introduzidas nas tecnologias de comunicação, têm permitido integrar os mercados de capitais nacionais à escala mundial.

Em consequência, muitas empresas estão interessadas no desenvolvimento de normas que sejam aceites em todos os grandes mercados de capitais mundiais.

A harmonização seria bastante fácil de ser conseguida se o seu objetivo fosse desenvolver normas que permitissem acomodar as preferências de todos os países – uma abordagem que tem sido caracterizada como a do mais baixo denominador comum. Uma outra perspetiva simplista seria a de negociar a harmonização como se de um leilão se tratasse e que teria como resultado um conjunto de regras com conceitos e objetivos pouco claros.

Qualquer corpo de normas de contabilidade, que pretenda uma aceitação global, deverá ser estruturado tendo em conta as necessidades dos investidores e dos mercados de capitais. Este não é, de facto, o caminho mais fácil, mas só assim se poderá assegurar que os mercados globais estão alicerçados em fundações firmes, fator crítico para o seu sucesso e sobrevivência a prazo. A harmonização das normas de contabilidade só será bem-sucedida se essas normas proporcionarem informação credível assente num relato financeiro transparente.

Contudo, não se conseguirá satisfazer, por completo, as necessidades dos mercados de capitais apenas com a aprovação das normas pelos organismos mundiais. Continuarão a existir diferenças substanciais entre os organismos de normalização nacionais e internacionais, conduzindo à consequente falta de comparabilidade entre as diferentes fronteiras políticas.

Torna-se, por isso, indispensável que o organismo mundial trabalhe em parceria com os organismos nacionais de normalização contabilística, pois só assim é que se conseguirá melhorar a compreensão das diferenças atuais, aumentar o nível de coordenação dos projetos em agenda e, consequentemente, promover a eliminação das diferenças entre os normativos nacionais e internacionais. E isto porque, nos seus países, são eles que dispõem dos recursos, canais de comunicação e autoridade legal para implementarem as necessárias alterações às normas de contabilidade.

1.3.1. Harmonização Contabilística Internacional

Em 1973 formou-se o *International Accounting Standards Committee* (IASC), por iniciativa de um grupo de organismos profissionais de países incluindo Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos de América, França, Irlanda, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido. O seu objetivo era conceber e publicar normas para a apresentação das DF a nível mundial. Estas normas denominam-se *International Accounting Standards* (IAS), sendo que com a substituição do IASC pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), em 2001, surgem também as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) que coexistem com as IAS (Soares, 2010).

O IASC foi criado para responder às diferentes assimetrias da Contabilidade internacional, onde a meta a alcançar era a proposta em desenvolver um sistema de normas contabilísticas compreensível, comparável e de aplicação global por parte de

todos os países aderentes. O referido sistema tinha que ser rigorosamente promovido para que a sua aplicabilidade não comprometer a toda a sua estrutura de funcionamento, onde são esperados resultados como a transparência e uma informação comparável do relato financeiro (Amaral, 2001).

Em Julho de 1995, o então IASC chegou a acordo, através dum trabalho comum, com *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), tendo como finalidade a produção, a médio prazo, dum conjunto fundamental de normas internacionais de Contabilidade a aplicar pelas entidades que pretendessem uma cotação internacional dos seus valores mobiliários (Rodrigues, 2014).

Em 1996, o IASC iniciou uma revisão geral das suas normas, que conclui quatro anos depois, com base no acordo iniciado com o IOSCO, com o intuito em servir as necessidades sentidas pelas entidades a nível internacional. A aspiração do então IASC, após as conclusões da parceria iniciado com o IOSCO e também com a União Europeia (UE), seria o estatuto a nível mundial, em ser o único organismo emissor de normas contabilísticas a nível supranacional. Porém, tal feito seria travado pela entidade reguladora do mercado de valores mobiliários norte-americanos, a *Securities and Exchange Commission* (SEC), devido à estrutura que o organismo apresentava, comprometendo a aceitação das normas (Rodrigues, 2014).

O SEC, desde 1996, tem actuado nas negociações entre o IASB e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), com vista a permitir às entidades que as DF estejam preparadas para ajudar na tomada de decisão de investidores, neste caso bolsistas, a nível internacional (Rodrigues, 2014). Neste sentido, em março de 2001 foi fundada o IASC Foundation, no qual o IASB, um mês depois, adota esta denominação, onde a sua estrutura organizativa está assente no primeiro.

Os anos seguintes são caracterizados pela revisão das normas, e também na publicação das normas interpretativas, as *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), bem como das IFRS, com a pioneira a ter como denominação “adopção pela primeira vez”, pois estava iminente a aplicabilidade prática das IAS, mais concretamente na UE. Neste período existiu sempre uma convergência de interesses entre o IASB e o FASB, com vista a garantir a aplicabilidade as normas pelas entidades norte-americanas.

No entanto, as *IFRS* surgem, oferecendo uma série de benefícios para os utilizadores, visando aumentar a fiabilidade e relevância, e a comparabilidade da informação através sobretudo de uma maior divulgação e explicação dessa informação. Passa, assim, a haver facilidade de comparação entre empresas, assim como entre períodos contabilísticos. Todavia, para serem eficientes, as *IFRS* devem ser aplicadas a todos os tipos de empresas pois conduziria a uma melhoria na tomada de decisões.

Assim, hoje em dia, existe uma aceitação das suas *IFRS*, por parte de vários países, que não se situam só na UE. O objetivo da universalidade, com a questão em ter nos seus órgãos constituintes uma consistente e equitativa representação dos vários continentes, bem como a tradução multilingue das normas, torna a adoção das *IFRS* mais fácil.

Contudo, a mudança nem sempre é vista com bons olhos, havendo relutância e fazendo com que as pessoas sintam medo das transformações, tornando-se pouco flexíveis a uma nova abordagem, sendo por vezes muito difícil quebrarem com os paradigmas e alterarem os seus comportamentos, uma vez que a mudança implica algo de novo o que conduz uma incerteza (Nascimento, 2012).

1.3.2. Harmonização Contabilística Europeia

A criação da UE, com todos os seus desenvolvimentos, contribuiu para a necessidade de conceção de um conjunto harmonizado de normas contabilísticas que permitisse a comparabilidade do relato financeiro entre as várias jurisdições, por forma a prestar aos investidores informação útil e credível à tomada de decisão (Araújo, 2010).

A necessidade de harmonização contabilística na UE prende-se com a existência em simultâneo de vários referenciais contabilísticos nos países da mesma. Esta situação causava enormes entraves à internacionalização das empresas (Alves & Antunes, 2010).

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio estabelecer a adoção e a utilização, na UE, das IAS e das *IFRS* e interpretações conexas – IFRIC, tentando dar, deste modo, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira.

Desde a grande crise de 1929, com o domínio económico dos Estados Unidos de América, a Contabilidade é pensada para as empresas cotadas. A evolução da Contabilidade visava principalmente as grandes empresas com valores cotados em

bolsas e de interesse público, mas uma pequena empresa não é uma empresa grande em ponto pequeno, não possui as mesmas necessidades, nem têm os mesmos problemas, começando deste modo a despertar para o ter que pensar pequeno, “*Think Small First*”, alterando assim o paradigma da Normalização Contabilística (Pontes, 2015)

Com o objetivo de reduzir os encargos administrativos ligados a determinados requisitos de divulgação para as médias empresas, foi aprovada a diretiva 2009/49/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho de 2009, que alterou as IV e VII diretivas comunitárias. Esta diretiva veio dar especial atenção à simplificação adicional do encargo de apresentação de informação financeira que recai sobre as pequenas e médias empresas (PME), realçando que a redução dos encargos administrativos é importante para impulsionar a economia da Europa, especialmente tendo em conta os benefícios que tal pode trazer para as PME.

Sem dúvida que existem fatores que dificultam a normalização, mas há todo um processo de harmonização contabilística, com vista à uniformização das informações financeiras apresentadas pelas empresas, que foi sendo obtido através de emissão de diretivas e de regulamentos pela UE, por forma a serem atingidos critérios fundamentais relativamente à qualidade da informação necessária às DF para que os seus utilizadores possam obter um elevado grau de transparência, comparabilidade e *accountability* (Tavares A. , 2015).

O normativo criado possui uma estrutura que assegura a coerência horizontal entre as normas e relativamente às entidades a que se aplica, permite uma fácil comunicabilidade vertical sempre que haja alterações na sua dimensão que impliquem alterações ao relato exigido ou pretendido.

A caracterização das práticas contabilísticas na Europa permite identificar dois grandes blocos: os países de influência anglo-saxónica e os países de influência continental. Os primeiros possuem um normativo contabilístico e fiscal que estabelece limites de atuação, enquanto os segundos têm legislação extremamente prescritiva e detalhada (Araújo, 2010).

O nosso país pertence ao Sistema de Europa Continental e caracteriza-se através de uma grande subordinação da Contabilidade à Fiscalidade (sendo a Contabilidade a base de apuramento do resultado fiscal) devido à pouca influência dos profissionais da área na

conceção das normas, de uma grande dependência de financiamento bancário e também porque o utilizador primordial da informação financeira é a Administração Fiscal (AT) (Alves & Antunes, 2010).

1.3.3. A Normalização Contabilística em Portugal

Com o elevado crescimento das economias dos países pertencentes à UE e da necessidade cada vez maior de comparação da informação contabilística elaborada pelas diferentes empresas existentes sentiu-se a necessidade de se proceder a diversas alterações a nível contabilístico.

Devido às alterações verificadas no POC nas últimas décadas, os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PGCA) em Portugal não foram respondendo adequadamente às exigências contemporâneas e que, por conseguinte, importa proceder à sua modificação.

De modo a que a Normalização Contabilística nacional se aproxime dos novos padrões comunitários, o DL n.º 158/2009, de 13 de julho, aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e revoga o POC e a sua legislação complementar.

Assim, a 1 de janeiro de 2010 entrou, então, em vigor o novo SNC, aprovado pelo DL n.º 158/2009, tendo sido revogado o normativo contabilístico utilizado até então, o POC ([Anexo 2](#)).

Como referido no Anexo do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, o SNC é um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas, o que se pretende em sintonia com as IAS adotadas na União Europeia

Portanto, através do Decreto-Lei (DL) 98/2015, de 2 junho, o SNC sofreu alguns ajustamentos, nomeadamente na EC, nas Normas Contabilísticas para Microentidades (NCM), nas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro de Pequenas Entidades (NCRF-PE), Normas Interpretativas (NI), entre outros, com entrada em vigor a 1 janeiro de 2016.

O DL 98/2015 ([Anexo 3](#)) procedeu a uma importante reforma do SNC, transpondo para o direito interno a Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às DF anuais, às DF consolidadas e aos relatórios conexos de

certas formas de empresas, que altera a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho.

A Diretiva inspiradora do DL 98/2015 *“reconhece o papel significativo das pequenas e médias empresas na economia da UE”* que *“têm apelado à adoção de medidas com vista à redução do peso global da regulamentação, nomeadamente a redução da carga burocrática, tendo em vista o aumento da produtividade destas empresas”*.

No mesmo sentido, o plano para a década promovido pela União Europeia (UE) conhecido como *“Estratégia Europa 2020”* para um crescimento inteligente, sustentável e agregador assume como prioridades *“a redução dos encargos administrativos e a melhoria do ambiente empresarial, em especial para as pequenas e médias empresas”*.

A Diretiva agora transposta assume também estes propósitos: redução de encargos administração de PME e a simplificação de procedimentos de relato financeiro, a redução da informação nas notas anexas às DF e a dispensa da preparação de DF consolidadas para os grupos de pequenas empresas (PE).

Segundo a CNC,

“a Normalização Contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões por forma a proporcionar ao nosso país, alinhamento com as Diretivas e Regulamentos Diretivos da UE, sem ignorar, porém, as necessidades e necessidades do tecido empresarial português”.

Como já vimos antes, o SNC baseia-se em princípios e não em regras seguindo assim o modelo do IASB ajustado ao tecido empresarial português (Costa & Alves, 2014).

O SNC atende às diferentes necessidades de relato financeiro, dadas as especificidades do tecido empresarial português (permite a intercomunibilidade horizontal e vertical). Refere-se como instrumento ao serviço de grandes e médias empresas e grupos nacionais para produzir e divulgar DF adequadas aos mercados onde operam e se financiam; e como uma norma específica para entidades de menor dimensão – mantendo a filosofia de conceitos e requisitos de referência, mas mais acessível e de fácil aplicação. Por último, é flexível a várias realidades permitindo atualizações.

Atentando aos parágrafos anteriores, podemos ver, na figura seguinte, que objetivos pretende alcançar o SNC de DL 158/2009 ([Anexo 2](#)).

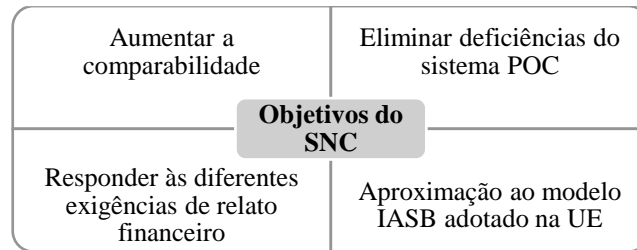


Figura 1.3 - Objetivos do SNC

Fonte: Adaptado de DL 158/2009 de 13 de Julho

As vantagens e desvantagens da aplicação do SNC podem se verificar na tabela seguinte (tabela 1.1.).

Tabela 1.1 Vantagens e Desvantagens da adoção de SNC

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none">• Linguagem internacional;• Maior aproximação das DF à realidade;• Relato financeiro orientado para os investidores;• Afastamento do resultado contabilístico face ao resultado fiscal;• Aumento da transparência.• Maiores exigências de divulgação.	<ul style="list-style-type: none">• Maior subjetividade e complexidade das normas;• Normas aplicadas para entidades a atuar no mercado bolsista e grandes empresas;• Afastamento da realidade das sociedades de menor dimensão.

Fonte: Adaptado de DL 158/2009 de 13 de Julho

No entanto, o SNC é obrigatoriamente aplicável às entidades previstas na tabela 1.2. com exceção das entidades também previstas na tabela 1.2. ([Anexo 3](#)).

Tabela 1.2 – Âmbito do SNC

Entidades obrigadas a aplicar o SNC - Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de Junho

- Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada
- Empresas públicas;
- Cooperativas (com algumas exceções);
- Agrupamentos Complementares de Empresas e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico;
- Entidades de setor não lucrativo.

•Exceções ao SNC

•Caso IAS

- Contas consolidadas de entidades abrangidas pelo artigo 4.º do Regulamento 1606/2002 (com valores mobiliários admitidos à negociação numa bolsa sediada na União Europeia);
- Contas consolidadas de entidades sem valores admitidos à negociação mas sujeitos à Certificação Legal de Contas;
- Contas individuais abrangidas no âmbito de consolidação das anteriores.

•Casos Supervisão

- Entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal;
- Entidades sujeitas à supervisão do Instituto de Seguros de Portugal;
- Entidades sujeitas à supervisão da CMVM.

Fonte: Adaptado DL 158/2009 de 13 de Julho

1.3.1.1. Os normativos contabilísticos adotados em Portugal

Em Portugal existem, entre vários, além das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) que são consideradas o núcleo central do SNC, os seguintes normativos contabilísticos:

- Normas Internacionais de Contabilidade/ Relato Financeiro, tal como adotadas na UE
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades Normalização Contabilística para Microentidades;
- Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo.

1.3.1.2. Aplicação do SNC

O SNC é um modelo de Normalização Contabilística em consonância com a legislação contabilística da UE e com as IFRS emitidas pelo IASB. É um modelo a quatro níveis:

Tabela 1.3 Modelo de Aplicação de SNC

1.º Nível	IAS/IFRS (IASB)
2.º Nível	NCRF (SNC regime geral)
3.º Nível	NCRF PE (SNC PE)
4.º Nível	NCM (SNC Microentidades)

Fonte: Adaptado no DL 98/2015 de 2 de Junho

O primeiro nível tem a ver com a adoção das normas IAS/IFRS, sendo obrigatório às empresas cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro da UE.

O nível seguinte é aplicável à maioria das empresas, que para tal terão que aplicar as NCRF e NI.

Passando ao nível de NCRF-PE, segundo o artigo 9.º e 11.º do DL n.º 98/2015 ([Anexo 3](#)):

“Artigo 9.º

(...) 2- Consideram-se pequenas entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas no número anterior, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 4 000 000;*
- b) Volume de negócios líquido: € 8 000 000;*
- c) Número médio de empregados durante o período: 50.(...)*

Artigo 11.º

(...) 3 - As entidades a que se referem os n.º (...) 2 do artigo 9.º são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras”.

Notas:

1. Sempre que os limites sejam ultrapassados num determinado exercício, a opção deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.
2. Sempre que os limites deixem de ser ultrapassados num determinado exercício, a entidade pode exercer a opção a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.
3. Nos casos em que uma pequena entidade integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras, aquela não pode aplicar o regime previsto na NCRF-PE.
4. Não há certificação legal de contas (CLC) nesta norma.
5. A NCRF-PE constitui um Regime Simplificado que contempla os tratamentos de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação que, do cômputo dos consagrados nas NCRF são considerados pertinentes.

Por último, temos o nível de NCM, isto é, segundo o artigo 9.º n.º 1 do DL n.º 98/2015 ([Anexo 3](#)):

1 - Consideram-se microentidades aquelas que (...), à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 350 000;*
- b) Volume de negócios líquido: € 700 000;*
- c) Número médio de empregados durante o período: 10.*

Estas também não se encontram sujeitas à CLC segundo o Preâmbulo do DL n.º 36-A/2011 de 9 de Março.

As entidades que adotem a NCM apresentam as seguintes DF (artigo 1.º da Portaria n.º 104/2011 de 14 de Março):

- a) Balanço ME;
- b) Demonstração de Resultados ME;
- c) Informação Adicional.

Existem temas que não estão incluídos nesta NCRF e na NCRF-PME como: a demonstração dos fluxos de caixa, propriedades de investimentos, imparidades de ativos, consolidação das demonstrações financeiras, exploração e avaliação de recursos minerais, agricultura, contratos de construção; acontecimentos após a data do balanço e matérias ambientais.

Voltando às microentidades, estas podem, por opção, aplicar as NCRF. Em termos fiscais, no Modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), devem indicar a sua opção no Quadro 11 e Campo 423.

Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (art. 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro)

423 Sim ? ☐

Figura 1.4 - Q11 - C423 do Modelo 22 do IRC

Fonte: Declaração Modelo 22 do IRC – Portal das Finanças

Obrigatoriamente têm de aplicar as NCRF, sempre que nos dois exercícios consecutivos imediatamente anteriores se ultrapassem dois dos três limites previstos (artigo 9.º -A DL n.º 98/2015 de 2 de junho). Com exceção (alterações provenientes da reforma do IRC de 2014): contudo o disposto no artigo 2.º n.º1 c) do DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março, as empresas que apliquem o regime simplificado de tributação previsto no artigo 86.º-A do Código do IRC podem adotar o NCM, independentemente do n.º de trabalhadores.

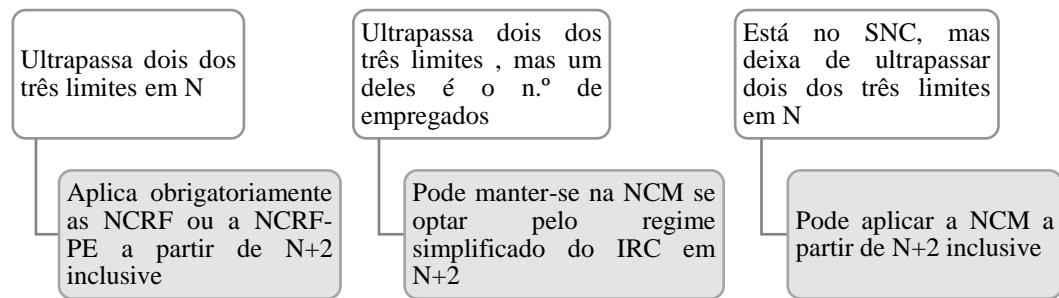


Figura 1.5 - Exemplos de obrigatoriedade ou dispensa de NCM

Fonte: Adaptado de DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março

Segundo o ponto 1.4. do Anexo do SNC divulgado por DL 98/2015, de 2 de Junho, quando o SNC não puder responder a determinados factos acerca de transações ou situações, que se coloquem a dada empresa em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja relevante de modo a que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de maneira verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira e o desempenho financeiro para o período indicado, a lacuna será superada pelo recurso às seguintes normas, pela ordem indicada:

1. IAS adotadas pela UE
2. IAS
3. IFRS
4. Interpretações (IFRIC)

No caso de lacunas nas PME, a ordem deve ser, de acordo com o ponto 6.3. do Anexo do SNC divulgado por DL 98/2015, de 2 de Junho.

1. NCRF E NI
2. IAS adotadas pela UE
3. IAS
4. IFRS
5. Interpretações (IFRIC)

De acordo com o artigo 14.º do DL 98/2015, se uma empresa sujeita ao SNC efetuar a supressão de lacunas e distorcer a prática das DF que seja, por lei, obrigada a apresentar, pode levar com a coima de 1.500€ a 30.000€.

1.3.1.3. Estrutura Concetual

Ainda não existe nenhuma definição clara de Estrutura Concetual (EC) mas, segundo o FASB, é um sistema coerente de objetivos e fundamentos interrelacionados que conduzem à emissão de normas consistentes e que prescrevem a natureza, função e limites da Contabilidade Financeira e das DF.

A EC do SNC foi homologada através do Aviso n.º 15652/2009 ([Anexo 1](#)) cuja finalidade é estabelecer conceitos que estejam subjacentes à preparação das DF para os *stakeholders*.

A EC visa estabelecer os conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das DF para os utentes com os objetivos definidos na § 2 da EC ([Anexo 1](#)).

Adicionalmente, segundo o §3 da EC, a própria EC define que a mesma não consiste numa Norma e, como tal, não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação. Deste modo, reconhece que em alguns casos pode haver um conflito entre a EC e uma qualquer NCRF. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à EC (§4 da EC)

A seguir, temos um conjunto de elementos que fazem parte da EC porém só vamos falar acerca do objetivo das DF para entender melhor o tema de estudo em questão.

Tabela 1.4 Elementos estruturantes do conteúdo da Estrutura Concetual

Estrutura Concetual	
	Objetivo das DF
	Definição dos elementos das DF
	Mensuração dos elementos das DF
	Conceito de capital e manutenção de capital
	Caraterísticas qualitativas
	Pressupostos subjacentes
	Constrangimentos à Informação Financeira

Fonte: Adaptado de Aviso n.º 15652/2009

Todos estes elementos (tabela 1.4) garantem uma imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa (§46 da EC), e bem assim, a relevância da utilidade da informação.

Segundo o §12 da EC, esta estruturação da EC tem, por detrás, uma perspetiva utilitarista da informação financeira, patente no seu prefácio do SNC quando refere que

as DF preparadas como propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada das decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes.

1.3.1.4. Objetivo das DF

Como verificamos anteriormente, o objetivo das DF é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

•Posição Financeira	•Desempenho	•Alterações na posição financeira
•Balço	•Demonstração de Resultados Natureza por	•Demonstrações de Alterações no Capital Próprio •Demonstração dos Fluxos de Caixa

Figura 1.6- Objetivo das DF

Fonte: Adaptado de Aviso n.º 15652/2009

1.3.1.5. Demonstrações Financeiras

O §8 da EC do SNC e o artigo 11.º do DL n.º 98/2015 , indica-nos do que consiste o conjunto de Demonstrações Financeiras. Ou seja, um conjunto de demonstrações financeiras engloba um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, assim

Cada uma destas Demonstrações Financeiras são definidas de acordo com a NCRF 1 (tabela 1.5.).

Tabela 1.5 – Demonstrações Financeiras

Balanço	<ul style="list-style-type: none">• Apresenta a posição financeira de uma entidade durante o seu período económico e que divulga, devidamente agrupados e classificados os Ativos, os Passivos e os Capitais Próprios.
Demonstração de Resultados por natureza	<ul style="list-style-type: none">• DF de natureza económica cujo objetivo é determinar o resultado/desempenho da entidade relativo a um determinado período económico.
Anexo	<ul style="list-style-type: none">• Inclui um conjunto de informação que visam proporcionar ao utente uma melhor compreensão da informação constante das DF
Demonstração de Fluxos de Caixa	<ul style="list-style-type: none">• Exige informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade por meio de DFC que classifique os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento.
Demonstração de Alterações de Capital Próprio	<ul style="list-style-type: none">• Explica as modificações ocorridas no capital próprio durante o período a que respeita.
Demonstração de Resultados por funções (opcional)	<ul style="list-style-type: none">• Permite o cálculo de Resultados Brutos, Resultados Operacionais, Resultados Correntes, Resultados Extraordinários, Resultados Líquidos e Resultados por Ação.

Fonte: Adaptado na NCRF 1 do SNC

2. A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

2.1. Informação Financeira

Viver é tomar decisões. Em cada dia que vivemos, temos que fazer face a novos desafios, resultando em novas escolhas e opções. O facto de não se tomar decisões não é solução. O simples facto de não decidir é uma decisão.

Primeiramente, os principais recursos produtores de riqueza eram o trabalho, a terra e o capital mas, no final do século XX, revelou-se como uma época de grandes mudanças, obrigando a sociedade em geral a profundas alterações e, por conseguinte, a um permanente esforço de atualização do seu conhecimento e das formas de estar (Alves, 2003).

Em todos os atos da nossa vida, mesmo nos mais elementares, precisamos de informação, a qual, constituindo um dos principais vetores da sociedade atual, se torna mesmo fundamental para a tomada de grande número de decisões (Alves & Costa, 2014)

De acordo com Druker & Wartzaman (2010), o ser humano, normalmente, tem a noção que quanto mais informação houver, melhor é a sua capacidade de avaliação. A quantidade é que conta. Mas quando a informação deixa de ser escassa, rapidamente aprende que menos é mais e que mais é decididamente menos, aferindo-se que a qualidade é que é relevante e que a informação a analisar deve ser selecionada.

Segundo Borges & Rodrigues (2014), neste ambiente complexo, turbulento e em constante mutação, a informação surge como um recurso vital à sobrevivência das organizações, permitindo minimizar a incerteza associada a tomada de decisão. Os mesmos autores referem que nos dias que correm, vivemos numa 'era de informação' que influencia os comportamentos, afeta as culturas e obriga a um esforço permanente de obtenção de novos conhecimentos e saberes, sem os quais corremos o risco de exclusão como agentes do desenvolvimento económico e social. Assim, a ideia de informação é ambígua e multifacetada, podendo de tal modo se referir a conjunto de dados em bruto, como a dados organizados ou ainda, como a capacidade de um canal de comunicação.

Nunes (2013) expõe que num ambiente empresarial e atendendo à globalização, às mudanças e às alterações cada vez mais frequentes, existe uma maior e constante necessidade de informação e, por isso, os sistemas de informação adquirem uma importância vital. Numa empresa, a todo o instante existem decisões a serem tomadas e, para que essa tomada de decisão seja efetuada de modo consciente, o gestor tem que ter toda a informação que conseguir obter, sendo a Contabilidade um dos principais meios de informação fundamentais para a tomada de decisão (Alves, 2003; Nunes 2003; Rosa 2013)

Consequentemente, segundo Lopes & Pinheiro (2012), a informação que pretendemos neste tipo de ambiente ultrapassa, e muito, a vulgar informação com que nos deparamos no dia-a-dia. Nestas circunstâncias, é fácil entender que a informação assume outra dimensão e terá de ser de cariz económico e financeiro, a maior parte dela obtida a partir dos registos contabilísticos. Face aos valores e aos riscos envolvidos nas operações empresariais, facilmente se percebe que tal informação tem de ser credível. Porém, a validade dessa informação depende da credibilidade da fonte e da capacidade para verificar a sua exatidão. Independentemente da decisão a tomar, o que se pretende é uma informação oportuna, relevante e fiável para se poder decidir.

De acordo com António (2012), para melhor atingir o seu objetivo, a informação financeira deve ser compreensível para aqueles que a querem analisar, distinguindo recursos económicos eficientes, demonstrando os resultados do exercício da gestão da entidade, e a responsabilidade desta sobre os recursos que lhe foram colocados à disposição para essa gestão. Assim, para a tomada de decisão torna-se imprescindível que a informação financeira prestada seja credível e comparável.

Portanto para Borges, Rodrigues & Rodrigues (2010) a informação financeira é, assim, um instrumento destinado a satisfazer as necessidades informativas daqueles agentes interessados na situação económico-financeira e patrimonial da empresa.

Em todas as situações, as decisões serão influenciadas pela informação disponível. Poder-se-á, assim, afirmar que a informação influencia as decisões. Então, a tempestividade, a relevância e a fiabilidade dessa informação é essencial para a melhor tomada de decisão. Segundo Rosa (2013), nem toda a informação se pode considerar útil, a informação para ser útil tem que responder às necessidades dos seus *stakeholders*,

devendo para tal ser oportuna e adequada, por forma a reduzir o grau de incerteza nas decisões a tomar.

Como já deu para perceber a informação dentro da organização vem sofrendo alterações no que concerne ao seu grau de utilidade, assim, empresas que tenham ao seu dispor atempadamente informações em quantidade e em qualidade mais elevadas, apresentam mais eficiência em termos de gestão. Financeiramente a informação vai funcionar como um suporte para a realização da análise da situação financeira, económica e monetária das empresas e a gestão e o controlo orçamental, fundamentais para a apreciação do desempenho da gestão.

A informação financeira produzida pela Contabilidade é para os gestores uma ferramenta imprescindível, dado que os pode auxiliar na tomada de decisões económicas, o uso da informação financeira permite reduzir a incerteza e tomar decisões mais acertadas e com impacto positivo no desempenho das empresas

Martins (2014) afirma que os gestores têm tentado limitar a incerteza desenvolvendo sistemas de informação internos. Estes utilizadores contam com necessidades de informação que condicionam a tomada de decisões e requerem informação que incorpore como qualidades básicas a racionalidade económica e a capacidade para projetar o futuro.

Em Portugal, existe ainda uma crescente insatisfação por parte dos *stakeholders* devido à escassez de utilização do conteúdo do sistema de informação.. Nesta medida é desejável que surjam novas alternativas que sejam capazes de dotar o sistema de informação contabilístico da capacidade de gerar a informação pretendida pelos utilizadores (Martins, 2014). É unânime a conclusão de que as práticas contabilísticas tradicionais dificilmente respondem às necessidades atuais de melhor desempenho das organizações. As práticas burocráticas, ainda muito comuns, têm dificultado a gestão, por não conseguirem acompanhar a complexidade e a diversificação crescente do mercado e das mudanças ambientais. Todavia, segundo Neves (2012), os organismos responsáveis pela emissão das normas contabilísticas internacionais e os organismos de coordenação internacional têm-se caracterizado por um elevado grau de conservadorismo muito fechados sobre si mesmo, não buscando soluções que vão de encontro aos interesses dos gestores e analistas financeiros.

Por outro lado, Rodrigues & Simões (2008) referem que a Contabilidade, em Portugal, continua a ser bastante influenciada por normas jurídicas e fiscais, que se traduz muitas das vezes em nítido prejuízo dos conceitos económicos. Por esta razão, as informações ou valores apurados pela contabilidade não refletem, muitas vezes, as características mais adequadas para o controlo de gestão nem para avaliação da *performance* financeira.

Para Neves (2012), as normas do SNC permitem que as DF sejam divulgadas com mensurações mais adequadas face à condição económica e financeira das entidades. No entanto, não significa que estas sejam de mais fácil interpretação e compreensão. Pelo contrário, só um profundo conhecimento da técnica contabilística nos campos teórico e prático permitirá aos analistas financeiros e demais interessados na informação financeira ter uma consciência das dificuldades e complicações que os métodos contabilísticos podem ter sobre certas rubricas, distorcendo-lhe o sentido financeiro. O autor vem ainda dizer que a entidade Stern & Stewart, empresa de consultoria, identificou mais de cento e vinte potenciais distorções financeiras dos PCGA, que por sua vez vêm dificultar a implementação de sistemas de gestão baseados no valor, na medida em que o resultado operacional e os ativos sobre os quais se aplica o custo do capital podem por vezes não identificar na sua plenitude os factos económicos ocorridos.

Contudo não nos podemos ainda esquecer de algumas particularidades das características do tecido empresarial português, que continua a ser composto por muitas pequenas e mesmo médias empresas a fazer a chamada contabilidade de “mercearia”. Prestam informações apenas para cumprimento das obrigações contabilísticas DL n.º 98/2015) e fiscais e mesmo estas, por vezes, bastante deficitária pela obrigação legal a que estão sujeitos quando é o caso da Revisão Legal das Contas.

2.2. Stakeholders

De acordo com Fernandes, Morgado, Pires & Santos, (2007), o desenvolvimento da atividade económica conduz a Contabilidade a assumir um papel cada vez mais exigente e relevante o que a torna um elemento essencial de apoio à gestão através da IF produzida ao longo do exercício económico

Como foi referido anteriormente, a IF tem por base a informação contabilística e consequentemente a Contabilidade. Relativamente à questão dos utilizadores dessa informação, Laureano e Pontes (2014) referem que para a Contabilidade ser útil para os utilizadores é fundamental encontrá-los e identificar o uso que estes dão à informação.

Não existe uma definição única de utilizador da informação contabilística, existindo muitas referências com diferenças muito significativas (Alves, 2003). O *stakeholder* é o centro das atenções de qualquer empresa logo, a dinâmica das relações que a empresa estabelece com o stakeholder é fundamental (Brito & Lopes, 2003).

No entanto, para Abadía, Grueso, Jarne & Trigo (1996:105) um *stakeholder* é *“todo agente de la economía que precisa conocer los aspectos referentes a la actividad económico-financiera de la entidad informativa, possibilitando su proceso de decisión, y con un derecho razonable de acceso a la información financiera”*.

Johnson, Scholes e Whittington (2008:132) referem *stakeholders* como *“os indivíduos ou grupos que dependem da organização para atingir as suas metas e de quem a organização também depende”*.

Outra definição é a de Bryson (2004), segundo a qual *stakeholders* são os indivíduos, grupos ou organizações que devem ser tidos em conta pelos líderes, gestores e pessoal da linha da frente da organização em questão.

Na EC do IASB, assim como na EC do SNC, são identificados como principais utilizadores das DF: os investidores, os fornecedores e outros credores comerciais, os empregados, os clientes, o governo (e suas instituições) e o público.

Podemos ainda distinguir dentro deste grupo de utilizadores, segundo a EC do SNC, utilizadores internos de utilizadores externos, sendo utilizadores internos aqueles que têm acesso ilimitado à informação e o controlo do sistema de informação, enquanto que os utilizadores externos são aqueles que têm acesso limitado sobre a atividade económico-financeira, não tendo capacidade para estabelecer critérios na elaboração das DF, estando impossibilitados de obter toda a informação financeira elaborada pela empresa.

Rosa (2013) indica como utilizadores internos, os gestores e os proprietários e, como utilizadores externos, os investidores, os credores, os clientes, o Estado e o público em

geral. Evidentemente, a necessidade de informação sentida por cada um destes utilizadores terá características diferenciadas.

Os *stakeholders* da IF (investidores atuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes e Estado) utilizam as DF com a finalidade de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação (Gonçalves, 2009).

No entanto, segundo o §9 da EC de uma forma genérica, pode-se sintetizar as necessidades dos *stakeholders* de seguinte modo:

- os investidores: preocupam-se com o risco inerente ao negócio e com a remuneração dos capitais investidos;
- os mutuantes: interessam-se com a avaliação do risco de incumprimento dos valores mutuados;
- os fornecedores e outros credores comerciais: têm interesse em avaliar o risco de cobrança dos créditos concedidos, o grau de cobrança dos mesmos e a sua recuperação no tempo;
- os colaboradores e clientes: evidenciam interesse em avaliar a continuidade das operações da entidade;
- o governo e seus departamentos: visam obter informação relevante do ponto de vista estatístico, com a finalidade de avaliar a afetação de recursos da economia e a regulação das políticas tributárias;
- o público: tem interesse em obter informação específica sobre a entidade.

2.3. Processo de tomada de decisão

A tomada de decisão, consiste nas escolhas de um indivíduo ou entidade, num determinado momento em relação a um determinado assunto, diariamente os gestores são colocados perante a necessidade de escolherem entre diversas alternativas, a que melhor satisfaz as suas necessidades; tomar decisões faz parte essência humana, seja na atividade mais simples e rotineira, ou no mais complexo projeto organizacional, a tomada de decisão implica a seleção de hipóteses alternativas em detrimento de outras, estando a essa escolha associado um risco, de a escolha no futuro se revelar a menos

acertada, através da informação adequada o risco de uma escolha errada pode ser reduzido.

De uma forma sintética podem-se definir as seguintes etapas fundamentais do processo de tomada de decisão:

- a) Definição do problema em função da inadequação da situação presente ou expectante, ou seja, os resultados poderão não coincidir com os objetivos previstos;
- b) Identificação das causas do problema – conhecimento dos elementos que falharam, por exemplo, qual a causa do problema na diferença entre o valor real e o valor orçamental;
- c) Análise das soluções possíveis e medição das suas consequências – as medidas corretivas poderão, por exemplo, ter efeitos no problema, mas não o eliminando de forma definitiva; e
- d) Implementação das soluções alternativas.

As decisões empresárias não são todas iguais e a tomada de decisão representa, por isso, um processo contínuo, ao qual estão associados diferentes graus de incerteza e diferentes métodos auxiliares. (Tavares, 2014).

Independentemente das etapas do processo de tomada de decisão, a qualidade da tomada de decisão está intimamente ligada com a capacidade e habilidade dos gestores; a condução de uma organização só é possível graças às inúmeras decisões tomadas pelos gestores/decisores. Tal como já referido anteriormente o processo de tomada de decisão, implica a seleção entre alternativas/hipóteses distintas por parte dos gestores/decisores organizacionais. Após a formulação das alternativas/hipóteses é necessário proceder a avaliação, e seleção da alternativa/hipótese que melhor satisfaz as necessidades latentes do decisor.

Após criar as alternativas o decisor deve avaliar cada uma delas com base nas respostas a três perguntas fundamentais: exequibilidade da alternativa, adequação da alternativa e consequências para a organização, da implementação da alternativa. Deverá escolher-se uma alternativa baseada na quantidade de tempo e na qualidade da informação disponível. (Duarte, Rodrigues & Sotomayor).

Após o processo de avaliação das alternativas existentes, a escolha deverá recair sobre aquela que se revela mais vantajosa para a organização. Pode ser a que minimiza os custos, a que maximiza as vendas ou o lucro, a que gera um maior aumento de quota de mercado, por outras palavras a escolha está indexada ao objetivo que se pretende alcançar.

2.3.1. Tomada de decisão

A tomada de decisão pode ser considerada como uma atividade de resolução de problemas que termina quando uma solução alcançada é satisfatória. Conceptualmente, a tomada de decisão consiste nas escolhas de um individuo ou entidade, num determinado momento, em relação a um determinado problema. Tomar uma decisão implica avaliar todas as alternativas existentes, escolhendo a que melhor satisfaz as necessidades do decisor, após a escolha da alternativa e sua aplicação é preciso avaliar quais as suas consequências. A tomada de decisão pode ser considerada como sendo um raciocínio ou um processo emocional que pode ser racional ou irracional e que pode ser baseado em pressupostos explícitos ou suposições. As decisões também podem ser involuntárias, na sequência da decisão, o ser humano gasta tempo a analisar o custo e os benefícios de tal decisão. Isto é conhecido como escolha racional, que engloba a noção de maximizar os benefícios e minimizar os custos. (Marquez, 2014:11).

Independentemente das fases em que o processo de decisão seja decomposto, *“Uma decisão constitui uma escolha. O difícil para o gestor não é a implementação da escolha efetuada, mas ter de renunciar a todas as outras. Assim, convém ao gestor dispor de ferramentas de apoio à tomada de decisões.”*(Duarte, Rodrigues & Sotomayor, 2014:337).

Na tomada de decisão é necessário ponderar as alternativas existentes, pois estas envolvem acontecimentos futuros, cujos impactos na organização são difíceis de prever. Todavia, o processo de tomada de decisão numa organização depende de vários fatores externos e internos que se interligam com outras condições desde a experiência do gestor, a sua intuição e o contexto económico geral da empresa, como se pode verificar na figura seguinte

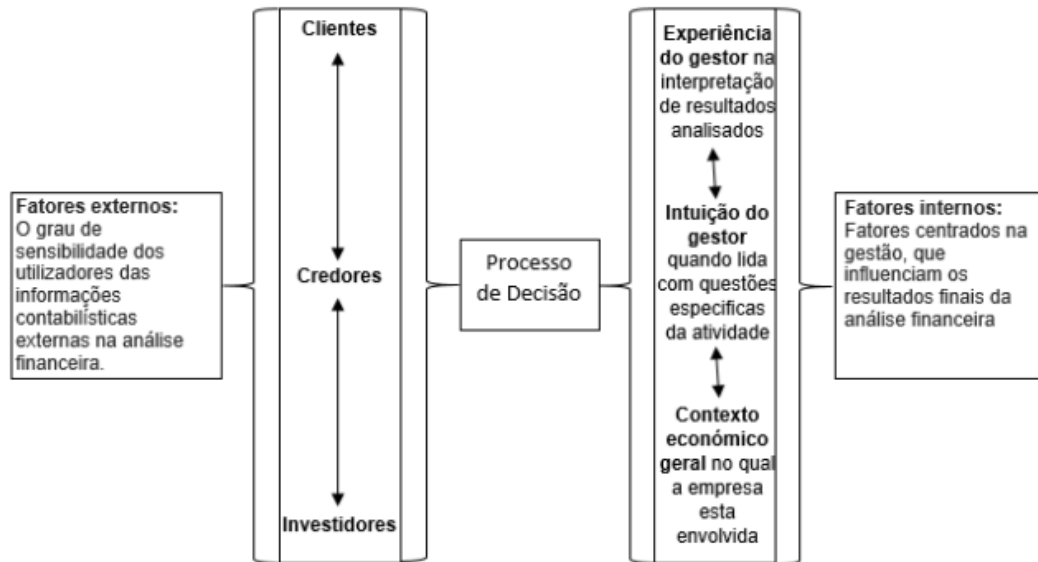


Figura 2.1 - O Processo de tomada de decisão

Fonte: Estrela (2014)

A qualidade das decisões e os resultados que delas advém, afetam diretamente a sobrevivência das organizações, e a vida daqueles que giram em torno dela (*stakeholders*), assim a tomada de decisão tornasse fundamental para as organizações; para que a tomada de decisão seja de qualidade, há a necessidade de que esta seja suportada por informação precisa e fiável, de forma a diminuir os riscos associados á tomada de decisão, e assim sejam escolhidas as opções que melhor satisfazem os decisores e as organizações.

2.4. A informação financeira e a tomada de decisão

Segundo Mukhametzyanov & Nugaev (2016), a atividade económico-financeira de uma organização é representada por uma variedade de IF que, em conjunto, formam uma base de informações para análise.

As IF são vistas como uma fonte básica de inteligência, quando estamos perante o auxílio do comportamento dos *stakeholders*, ao lidar com uma empresa, prestada por um conjunto de relatório que acaba por influenciar quem tomar as decisões a caminho de uma ação. O principal objetivo do uso da IF é reduzir a incerteza na tomada de decisões e para isso a análise económica e a tomada de decisões fiáveis só serão

possíveis se houver informação completa sobre a atividade da empresa o que leva à importância da análise da IF (Mukhametzhanov & Nugaev, 2016).

Não esquecendo que as decisões financeiras são as decisões mais importantes de uma organização (Camerer & Frydman, 2016). Nessas decisões as IF são necessárias, porque permitem que as empresas tenham informações precisas para basear as suas decisões (Amoako, 2013). Essas informações são necessárias para que a empresa possa utilizar um sistema de Contabilidade que lhe permita determinar o volume de vendas, lucros ou prejuízos, ativos e passivos em qualquer momento. Ou seja, a qualidade da IF utilizada dentro da empresa tem uma relação positiva com o seu desempenho e, consequentemente, com a sobrevivência dessa mesma. Aliás, a falta de registros contábilísticos pode levar ao encerramento de algumas empresas e, portanto, torna-se um problema significativo para o sucesso dos negócios (Amoako, 2013)

De acordo com Montesinhos, Benau, & Bagues (1993), as DF auxiliam a tomada de decisões económicas de qualquer natureza, isto é, estas devem fornecer informação que conclua acerca do uso e obtenção de recursos, do cumprimento dos requisitos legais, do financiamento das atividades, da capacidade de financiamento das atividades e do cumprimento das obrigações e dos compromissos, da situação financeira e as suas alterações, custos, eficiência e eficácia. Para além das DF, os rácios financeiros também fazem parte da IF. Estes são úteis para tomar decisões uma vez que permitem resumir grandes quantidades de dados financeiros e analisar e comparar a situação financeira e económica quer no espaço e quer no tempo. Para isso, Dalgar, Kocabiyik, İbicioğlu (2010) referem que os gestores utilizam rácios de alavancagem, liquidez, eficiência, rentabilidade e avaliação do mercado. Os rácios de liquidez medem a facilidade da empresa em obter liquidez, os rácios de eficiência medem a intensidade com que a empresa usa os seus ativos, os rácios de rentabilidade avaliam a capacidade de retorno dos investimentos da sua empresa e, por fim, os rácios de valor de mercado mostram como a empresa é avaliada pelos investidores (Dalgar, İbicioğlu, & Kocabiyik, 2010).

2.5. A Contabilidade e a tomada de decisão

A informação financeira produzida pela Contabilidade é para os gestores uma ferramenta imprescindível visto que os pode auxiliar na tomada de decisões económicas. O uso da informação financeira permite reduzir a incerteza e tomar

decisões mais acertadas e com impacto positivo no desempenho das empresas (Mukhametzyanov & Nugaev, 2016).

A Contabilidade foi evoluindo ao longo dos anos, assim como, o reconhecimento da profissão. Durante muito tempo o mercado e as empresas apenas utilizavam a Contabilidade para o cumprimento das obrigações tributárias, não aproveitando a utilidade da mesma. Atualmente, a Contabilidade apresenta-se útil para muitos *stakeholders*. Isto porque a Contabilidade é o processo de identificação, avaliação, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de IF. Esta é utilizada pela administração para planejar, avaliar e controlar a organização e garantir o uso adequado de recursos e de responsabilidade de gestão (Mancici, Mancini, & Yonemoto, 2010).

Para Freitas (2009), a principal função da Contabilidade consiste em produzir e divulgar IF, que permita aos seus utilizadores tomar decisões. Assim, a mesma assume um papel de destaque no processo de tomada de decisão, pois é a Contabilidade que apoia a gestão empresarial no planeamento, tomada de decisão, controlo e análise e o uso efetivo dessa importante ferramenta pela gestão operacional garantirá um crescimento lucrativo e a otimização de negócios.

De acordo com Montesinhos, Benau, & Barges (1993), a Contabilidade prepara IF para auxiliar a tomada de decisões e permite dar a conhecer os dados relativos à gestão nos seus aspetos financeiros e económicos, determinar o custo e o nível de rendimento dos bens produzidos e dos serviços prestados e conhecer a situação patrimonial. A Contabilidade visa auxiliar todos os que tomam decisões, independentemente de serem decisões de financiamento ou de investimento no âmbito da atividade económica de uma determinada empresa.

Como já foi dito anteriormente, a IF é processada por meio de um sistema de relatórios contabilísticos que vão influenciar os *stakeholders* na tomada de decisão. Todas as decisões devem ser devidamente ponderadas, isto é ainda mais evidente quando as empresas se encontram em ambientes incertos e arriscados e existe escassez de recursos. Nesta situação, as empresas têm de tomar as melhores decisões, tendo em conta as alternativas existentes, no sentido de obter um retorno mais satisfatório (Coelho, Rodrigues, & Silva, 2014).

Logo, de acordo com Santos (2014), a informação contabilística constitui uma ferramenta imprescindível para o sucesso das atividades empresariais, pelo que esta deve estar disponível no sentido de dar resposta às necessidades de informação dos vários utentes. O autor refere ainda que a utilidade da IF está relacionada com a qualidade e a celeridade com que a mesma é divulgada.

Além disso, os Contabilistas desempenham um papel importante, dado que a sua atitude e comportamento em relação aos serviços prestados geram efeitos sociais e económicos (tanto ao nível microeconómico como ao nível macroeconómico). Os *stakeholders* contam com o Contabilista para preparar IF exata e relatórios precisos, de modo a obter uma gestão financeira eficiente e melhor apoio através de conselhos competentes sobre diferentes aspetos relacionados com o negócio e questões fiscais.

Para Amoako (2013), a prática da Contabilidade depende, de uma série de fatores como o tamanho dos negócios e a natureza da indústria, contudo um sistema contabilístico sólido depende de quem tem conhecimento e competências contabilísticas. De acordo com o referido autor, um sistema de Contabilidade adequado gera a IF necessária para qualquer finalidade e, para atingir essa finalidade, as empresas devem manter os registos contabilísticos detalhados e devem ter as suas DF regularmente auditadas. O autor salienta que a Contabilidade é fundamental para permitir financiamento à empresa. Para isso é necessário que a informação contabilística seja mantida atualizada, pois um sistema de Contabilidade inadequado é um fator primário nas falhas das empresas, principalmente das PME.

Para Nunes e Serrasqueiro (2004), a utilização da informação contabilística na tomada de decisão é valorizada pelos gestores e estes consideram a elaboração das DF fundamental para sustentar o processo da tomada de decisão. Contudo, para tomarem decisões os gestores precisam de entender as DF fornecidas pelos profissionais de Contabilidade. A IF é importante para os gestores e não se destaca meramente pelo cumprimento das obrigações fiscais. No entanto, para a tomada de decisões, o gestor necessita da IF, completa, adequada e atualizada. Contudo, a maioria das empresas não possuem registos financeiros adequados como requisito. (Amoako, 2013).

Como se pode verificar na Figura 2.2., a evolução do processo da tomada de decisão, considera a informação gerada pela Contabilidade, sendo que a tomada de decisão deve acontecer após a análise de toda a IF

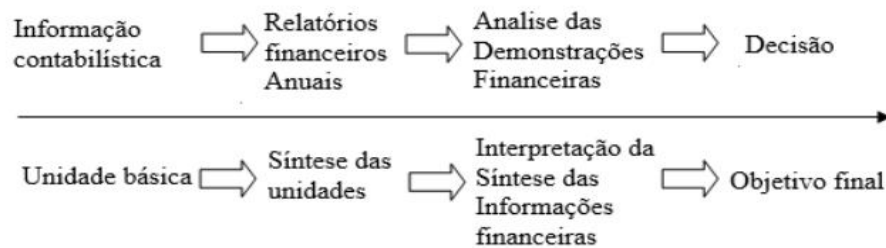


Figura 2.2 - A evolução da informação contábilística para tomada de decisão

Fonte: Alfaiate (2012)

Dalgar, İbicioglu & Kocabiyik, (2010) mencionam que o papel do gestor difere em função da dimensão da empresa. Nas pequenas empresas, a função do gestor é o de porta-voz, isto porque, no seu dia-a-dia, ele ocupa uma grande quantidade de tempo em ações realizadas externamente, nomeadamente, em reuniões com clientes, em negociações de financiamento, na identificação de novas oportunidades e na estimulação de mudança na organização, enquanto os gestores das grandes empresas ocupam o seu tempo, a decidir quais as unidades organizacionais que necessitam de recursos e como obtê-los (Dalgar, İbicioglu, & Kocabiyik, 2010). Neste último tipo de empresas só um pequeno grupo é que toma as decisões financeiras, normalmente, o Chief Executive Officer (CEO) e outros diretores, supervisionados pelo conselho de administração (Camerer & Frydman, 2016).

Segundo Sardinha (2017), para tomar uma decisão estratégica é necessário respeitar o processo de decisão que tem seis fases descritas na figura seguinte

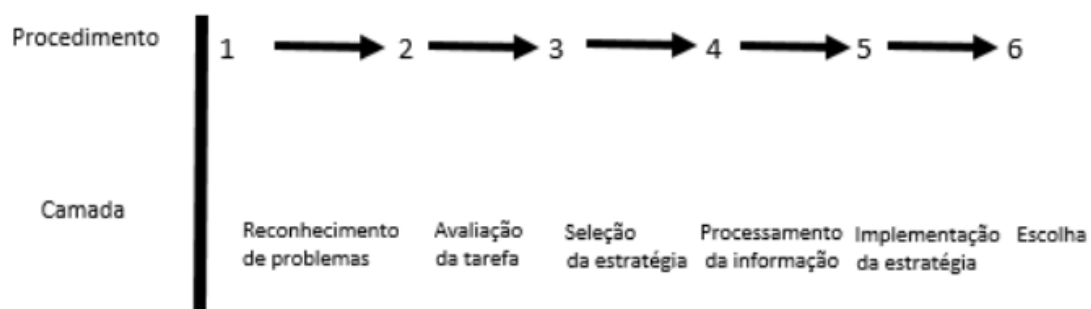


Figura 2.3 - Modelo para a seleção de estratégias de decisão

Fonte: Sardinha (2017)

No processo de tomada de decisão deve haver mais do que uma opção para o gestor poder escolher entre várias alternativas. Antes de tomar a decisão, o gestor deve prever possíveis resultados e analisar em que medida estes permitem alcançar o objetivo desejado.

Com o avanço da tecnologia, o processo de tomada de decisões nas organizações tornou-se ainda mais crítico e os gestores têm de tomar decisões rápidas e ter conhecimento e habilidades para fazê-lo. É possível ainda prever os resultados, mas para isso o gestor tem de ter um comportamento multidisciplinado para fazer previsões e aproveitar as potencialidades da IF (Sardinha, 2017).

2.6. Fatores influenciadores da utilidade da IF na tomada de decisão

Existem diversos fatores que influenciam a utilidade da IF na tomada de decisão, uns relacionados com a empresa onde o gestor exerce funções e outros fatores relacionados com as características do gestor. Relativamente à empresa, os fatores relacionam-se com a dimensão, a antiguidade, a performance e tipo de normas que esta aplica. Falando das características do gestor, estas estão associadas aos seus conhecimentos de gestão, habilitações académicas superiores e aptidão para manipular os resultados da IF.

1 - Dimensão da empresa

De acordo com Amoako (2013), o gestor das microempresas atribui uma menor importância à IF na tomada de decisão. Por isso, refere-se que quando comparadas com as grandes empresas, as pequenas empresas têm menos liquidez, apresentam fluxos de caixa mais voláteis, dependem de financiamento a curto prazo e têm maiores probabilidades de ter dificuldades e restrições financeiras (Dalgat, İbicioglu, & Kocabiyik, 2010). Além disso, os mesmos autores referem ainda que as taxas de fracasso em pequenas empresas são inaceitavelmente altas.

2 - Antiguidade da empresa

A IF produzida pelos profissionais de Contabilidade aumenta gradualmente à medida que a entidade desenvolve a sua atividade. O gestor, com base nos dados

recolhidos ao longo da atividade da empresa, pode tomar decisões relacionadas com as atividades produtivas, comerciais e financeiras atribuindo assim maior utilidade à IF produzida (Amoako, 2013).

3 - Performance da empresa

As DF permitem avaliar a performance de uma empresa, estabelecer comparações com o passado e detetar desvios entre o desempenho real e estimado e permitir projeções para o futuro. Estes autores acrescentam que são as empresas com melhor performance que atribuem maior relevância à IF na tomada de decisões (Louro, 2007).

4 - Conhecimentos de gestão

Os gestores com maiores níveis de conhecimento são mais assertivos e propensos ao risco na tomada de decisões, do que aqueles que detêm menor conhecimento e experiência (Guimarães, 2007). Para Nunes e Serrasqueiro (2004), a maioria dos gestores tem conhecimentos limitados em gestão, nomeadamente em Contabilidade e finanças, apresentando dificuldades na interpretação e análise da IF.

5 - Habilitações académicas

Amoako (2013) defende que as habilitações académicas são um elemento crítico usado na compreensão do comportamento dos empresários e gestores e que na maioria dos casos é o que determina o sucesso do gestor. Por isso na compreensão da dinâmica e desafios colocados pela gestão empresarial, Amoako (2013) refere ser necessário o gestor possuir formação superior.

6 - O gestor proprietário

O estudo de Nunes e Serrasqueiro (2004) mostra que o gestor é, na maioria das empresas, o proprietário. O autor sustenta ainda que o gestor proprietário tem tendência a utilizar a experiência e a intuição, descurando a informação contabilística na tomada de decisão.

Segundo Amoako (2013), a empresa era gerida pelo proprietário ou por um parente próximo e que geralmente nestes casos, o gestor, na tomada de decisões não recorre à IF, o que pode condicionar o sucesso empresarial.

7 - Informação financeira pressionada e manipulada pelo gestor

De acordo com Healy & Wahlen (1998), a manipulação de resultados é a consequência de escolhas contabilísticas realizadas pelos gestores de uma

empresa, que pretendem alterar as demonstrações financeiras, com a finalidade de conseguirem obter um ganho ou perda específico que vá de encontro aos seus interesses.

No entanto, não há dúvida da importância da manipulação de dados pois a extensão da atividade ilegal e antiética que continua a acontecer a cada ano e os custos resultantes para as partes interessadas da sociedade, incluindo acionistas, funcionários, consumidores e o ambiente onde se inserem. O comportamento antiético por parte dos indivíduos continua, apesar dos melhores esforços das organizações empresariais para implementar programas de ética abrangentes, incluindo códigos de ética e denúncias (Schwartz, 2016).

As técnicas de Contabilidade Criativa são legais, no entanto originam um levantamento de questões éticas uma vez que se baseiam no aproveitamento da flexibilidade dos princípios e das normas contabilísticas (Sousa, 2015). Por outro lado, Gadea & Gastón, (1999:21) defendem que

“a Contabilidade Criativa encontra-se entre as práticas verdadeiramente corretas e éticas e a ilegalidade ou a fraude, se bem que é difícil delimitar onde acaba a ética e se inicia a criatividade e, onde termina esta e começa a fraude”

Por vezes, os gestores tendem a utilizar práticas de Contabilidade com o objetivo de apresentar uma boa situação económica e financeira para benefício da empresa ou benefício próprio (Breton & Stolowy, 2004).

Sousa (2015) afirma que a Contabilidade Criativa é utilizada pelo gestor especialmente em tempos de crise e pressões fiscais utilizando técnicas, questionáveis ou legais, para melhorar a apresentação dos recursos financeiros colocando assim, a fiabilidade da IF em causa.

Liu & Wright (2015) mencionam que, para além das características individuais do gestor, o controlo financeiro de uma empresa, por vezes, leva os gestores a concentrarem-se mais nos seus próprios interesses originando um envolvimento em comportamentos oportunistas levando à origem de relatórios financeiros manipulados ou fraudulentos.

3. ENTIDADE DO ACOLHIMENTO

3.1. Breve apresentação da empresa

A Apurfiscal, Lda. é uma sociedade criada em 2006, com sede em Torre de Vilela, mais precisamente na Rua de Alcorredores. A Apurfiscal tem na sua génese uma empresa familiar constituída por três sócios gerentes. A empresa tem como natureza comercial atividades de Contabilidade e Auditoria; consultoria fiscal, tanto para empresas como para particulares.

O leque de clientes da Apurfiscal é bastante variado e conta com sociedades por quotas, empresários em nome individual e associações sem fins lucrativos, atuando estes em diversas áreas tais como a clínica de fisioterapia, a restauração, a construção civil e a imobiliária, entre outros.



Figura 3.1 – Logótipo da empresa Apurfiscal

Fonte: Apurfiscal, Lda.

Esta entidade é uma microentidade pois não ultrapassa dois dos três limites impostos pelo artigo 9º da DL 98/2015.

Tabela 3.1 Limites previstos para uma microentidade

	Limites previstos do artigo 9º da DL 98/2015.	Dados de Apurfiscal, Lda. no ano 2017
Total do balanço	350.000 €	161.530€
Volume de negócios líquido	700.000€	133.840 €
Número médio de trabalhadores	10	5

Fonte: Adaptado de DL 98/2015

3.2. Visão, Missão, Valores e Objetivos

Tabela 3.2 Visão, Missão, Valores e Objetivo de Apurfiscal

Visão	Ser um parceiro de referência na criação, administração e desenvolvimento de empresas, apoiando mais organizações na concretização dos seus objetivos.
Missão	<ul style="list-style-type: none">➤ Criar soluções eficazes, com base num rigoroso processamento contabilístico, que criem valor acrescentado ao negócio dos Clientes e respondam a todas as necessidades fiscais;➤ Prestar serviços de excelência, procurando ser um complemento à gestão dos negócios;➤ Acompanhamento de atividade de cada cliente de forma a prestar serviços profissionais e adequados à realidade de cada empreendedor.
Valores	<ul style="list-style-type: none">➤ Focalizar no sucesso dos Clientes➤ Melhoria contínua dos serviços prestados;➤ Forte dedicação e envolvimento em todos os trabalhos;➤ Qualificação e atualização permanente➤ Empenho em exceder expectativas➤ Constituição e manutenção de sólidas relações de parceria com os Clientes;➤ Elevado sentido ético, de independência e de confidencialidade;➤ Espírito de equipa➤ Utilização de tecnologia e inovação ao serviço da competitividade organizacional;➤ Aposta na qualidade e competência como fator diferenciador e gerador de resultados.
Objetivo	<ul style="list-style-type: none">➤ Atingir um conjunto de objetivos que vão encontro às necessidades do clientes, nomeadamente a elaboração de Contabilidade, a criação e/ou organização do Dossier Fiscal; criação do Dossier do Imobilizado; Processamento de Salários, Conciliação bancária e Elaboração do IRS.

A principal atividade da Apurfiscal centra-se na prestação de serviços de Contabilidade, Consultoria e Gestão de Projetos. Mais concretamente, concentra-se mais nas áreas que iremos falar na figura a seguir.

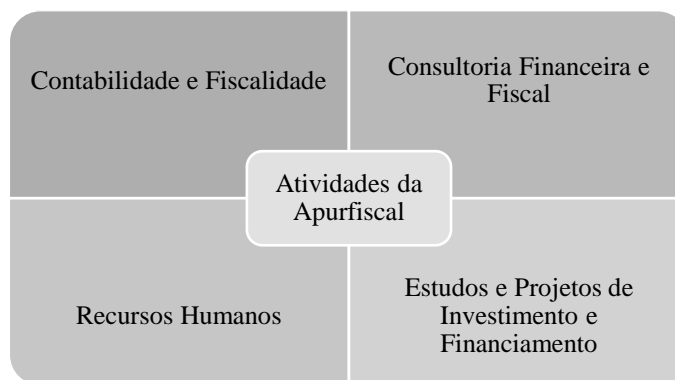


Figura 3.2- Atividades da empresa Apurfiscal

No âmbito da Contabilidade e da Fiscalidade, Apurfiscal presta diferentes serviços aos clientes tendo em conta as necessidades e a dimensão da empresa. Alguns dos serviços prestados são reuniões periódicas para apresentação de contas, avaliar a evolução da empresa e perspetivas futuras e o planeamento fiscal. Para além do serviço primário da organização do *dossier* contabilístico e o seu processamento informático com a correspondente exportação dos diversos mapas de análise e cumprimento atempado de todas as obrigações fiscais inerentes, a empresa oferece ainda as seguintes funcionalidades: o acompanhamento e apoio na constituição das empresas, apoio no pedido dos alvarás, recuperação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) na UE e possibilidade de elaboração de Contabilidade nas instalações do cliente.

No entanto, a empresa presta também serviços de Recursos Humanos, isto é, inscrições na Segurança Social e Fundo de Compensação, processamento de salários, tratamento de IRS, entrega de documentos oficiais (Segurança Social, Finanças, Autoridade para Condições de Trabalho).

Por último, a Apurfiscal dedica-se a Estudos e Projetos de Investimento e Financiamento de modo a elaborar um plano de negócios, análise de viabilidade económica e de risco, e elaboração de processos de candidatura para incentivos do Quadro Comunitário de Apoio em vigor.

O *software* de tratamento contabilístico utilizado é o PHC com os Módulos de Gestão, Contabilidade, Pessoal e Imobilizado. Para diversas tarefas serão utilizadas ferramentas informáticas nomeadamente a MS Office como Excel e Word.

3.3. Atividades Realizadas na Apurfiscal

Nesta parte do relatório serão abordadas, de forma sucinta, mas exaustiva, as tarefas realizadas pela mestranda no ambiente laboral da entidade acolhedora.

A mestranda iniciou os seus serviços na entidade começando por se integrar, conhecendo as futuras colegas, o objeto social da Apurfiscal, os seus clientes e os seus métodos de trabalho.

Após a integração na entidade, a mestranda desenvolveu atividades específicas nas áreas da Contabilidade e Fiscalidade. De modo a efetuar estas tarefas, as quais foram alvo de uma atenta primeira observação, foi feita uma análise documental e analisada a legislação, artigos de revistas científicas, como a revista da Ordem dos Contabilistas Certificados, e foram também recolhidas informações junto dos trabalhadores da entidade acolhedora.

3.3.1. Práticas de Controlo Interno

O controlo interno define-se como uma forma destinada a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades, ou a minimizar as suas consequências. Um sistema de controlo interno engloba um plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados para assegurar os diversos objetivos da gestão.

Algumas das funções realizadas pelos colaboradores na entidade de acolhimento são consideradas como procedimentos de controlo interno, tais como a numeração manual dos documentos, para que não exista extravio de documentos contabilísticos; as conciliações bancárias que permitem conciliarem o extrato bancário, garantindo que no final a diferença de saldos seja devida por entradas e saídas de dinheiro identificadas e que estas fiquem regularizadas; a conferência de saldos quer dos clientes quer dos fornecedores para identificar diferenças entre o saldo registado na Contabilidade da entidade de acolhimento e o saldo registado na Contabilidade do cliente ou fornecedor, possibilitando desta forma detetar documentos por registar.

Através desta prática é possível planear, controlar e supervisionar o trabalho feito por todos os colaboradores. Existe também um ficheiro de Excel onde tem todas as obrigações que as entidades clientes têm de cumprir, desde a organização dos documentos contabilísticos, à entrega periódica do IVA, ao encerramento de contas, ao E-fatura e SAFT-PT. É importante que este documento esteja sempre atualizado de modo a que nenhuma entidade seja esquecida e que todos os colaboradores da entidade

de acolhimento saibam sempre o que está realizado e o que está por fazer, permitindo assim, a não duplicação de trabalhos e a organização da entidade.

3.3.2. *Receção, Classificação e Registo Informático dos Documentos Contabilísticos e Fiscais*

Nem todos os documentos são objeto de registo por parte da Contabilidade, como por exemplo, as notas de encomenda, guias de transporte ou guias de remessa. Estas apenas são importantes para o controlo interno e funcionamento das entidades.

O processo de trabalho inicia-se com a receção dos documentos, o qual é efetuado pela funcionária responsável pelo acompanhamento do cliente em causa.

Na Apurfiscal, cada funcionário tem a seu cargo um conjunto de clientes relativamente fixo, o que permite um maior conhecimento, quer das atividades realizadas, quer das práticas e dos métodos de organização e administração. No entanto, todos os funcionários possuem um conhecimento mínimo acerca das restantes empresas o que se traduz em competência e eficiência nos serviços prestados.

Após a receção dos documentos enviados pelas empresas clientes é necessário proceder a algumas tarefas, nomeadamente, a sua separação, arquivo, codificação e lançamentos contabilísticos no programa informático.

Os documentos são organizados em *dossiers* específicos por cada cliente, com a finalidade de organizar e separar os documentos consoante a sua natureza e importância.

Na Apurfiscal, podemos dividir os *dossiers* em dois tipos: o *dossier* de documentos oficiais e o *dossier* de Contabilidade.

O *dossier* de Documentos Oficiais contém todos os documentos que não são alvo de operações contabilísticas, como os contratos de arrendamento, contratos de *leasing*, empréstimos, documentos da SS, como os certificados de incapacidade temporária, declarações de não dívida, os contratos de trabalho dos funcionários.

O *dossier* de Contabilidade contém todos os documentos que são alvos de lançamentos por parte da Contabilidade. A organização deste *dossier* poderá variar consoante o cliente com que estejamos a trabalhar devido à sua atividade e funcionamento. No entanto, aqui, são arquivados também alguns extratos contabilísticos como, por

exemplo, os extratos das contas de fornecedores, clientes, caixa, Estado e outros entes públicos, financiamentos obtidos, contas de terceiros e rendas, para ser utilizados posteriormente para conferência de contas e no fecho do ano. Porém, todos os clientes têm os seus *dossiers* com separadores a indicar qual o mês a que se referem os documentos. Na maioria das empresas esta separação faz-se em quatro diários distintos: Compras, Vendas/Prestação de Serviços, Caixa, e Operações Diversas.

No diário de compras são colocados todos os documentos comprovativos das aquisições de matérias-primas e de bens destinados a consumo ou venda, quer sejam pagas (pronto pagamento) ou não (crédito).

Relativamente ao diário de Vendas/Prestação de serviços, encontram-se arquivadas as faturas, vendas-a-dinheiro, notas de débito e notas de crédito efetuadas para os clientes.

A seguir, no diário de caixa são arquivados os documentos que dizem respeito à entrada e saída de dinheiro. Quanto às entradas de caixa consideram-se os recibos emitidos aos clientes e levantamentos bancários. Quanto às saídas de caixa estas englobam os depósitos, as compras a dinheiro de fornecedores, os talões de despesas, tais como, portagens, alimentação, serviços postais, material de limpeza, gasolina, entre outros.

Por último, no diário Operações Diversas ficam arquivados os documentos que não se enquadram em nenhum dos diários acima referidos, como por exemplo, o processamento de salários.

Após a separação dos documentos por diários, estes são arquivados por ordem alfabética, com exceção das faturas, vendas-a-dinheiro, notas de débito, notas de crédito e recibos que devem ser arquivados por ordem numérica.

Na Apurfiscal, a organização dos *dossiers* é efetuada por ordem cronológica decrescente, de modo a que o primeiro mês esteja no final do *dossier* e o último no início deste.

Nesta fase é imprescindível verificar atentamente se os documentos preenchem os requisitos necessários para serem considerados legalmente válidos de acordo com o artigo 36.º n.º 5 do Código de IVA (CIVA) ([Anexo 4](#)).

Depois de estarem todos os documentos classificados procede-se então ao lançamento no sistema informático, num programa certificado e constantemente atualizado. Para

efetuar um lançamento começa-se por escolher o diário onde irão ser lançados os movimentos e a data a que se refere o mesmo lançamento e ainda o tipo de documento em causa. Na Apurfiscal, os documentos são sempre lançados no último dia do mês ao qual se referem, de modo a simplificar o processo, no programa PHC.

À medida que se faz o lançamento dos documentos, é necessário ao mesmo tempo ir numerando-os manualmente também de forma cronológica, tal como acontece aquando a organização destes. Esta numeração tem que corresponder à numeração no PHC, não só para facilitar uma posterior localização do documento, como também, para garantir que não haja documentos extraviados.

Na Apurfiscal, a classificação dos documentos é baseada no código de contas do SNC e ajustada à atividade de cada empresa, respeitando sempre as regras vertidas no SNC. A classificação é feita com uma caneta vermelha.

Durante o período do estágio, a mestranda ficou responsável pela classificação dos documentos de várias empresas clientes, sempre com o supervisionamento de um dos funcionários da Apurfiscal, que foram esclarecendo todas as dúvidas suscitadas durante esta tarefa.

3.3.3. Comunicação mensal das faturas

O DL n.º 198/2012, de 24 de agosto, veio a estabelecer a obrigação de comunicação à AT, por transmissão eletrónica de dados, dos elementos das faturas emitidas por pessoas, singulares ou coletivas, que possuam sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal português e que aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, ainda que dele isento. O artigo 3.º desta DL prevê-se vias de comunicação de SAF-T (PT).

Este regime foi implementado de forma a criar um instrumento eficaz para combater a economia paralela, alargar a base tributável e reduzir a ocorrência desleal, promovendo a exigência de faturas por cada transação e reduzindo as situações de evasão fiscal associadas à omissão do dever de emitir documentos comprovativos das transações.

Assim, foi disponibilizada uma aplicação informática gratuita, destinada a extrair dos ficheiros SAF-T (PT) das empresas, os elementos relevantes das faturas a serem enviadas à AT, bem como os meios necessários para permitir a submissão direta dos dados das faturas através do Portal das Finanças.

O SAF-T (PT) é um ficheiro normalizado, em formato XML, que reúne toda a documentação fiscalmente relevante de uma empresa relativa a um determinado período de tempo, com o objetivo de exportação fácil de um conjunto predefinido de documentos, num formato legível e comum, independentemente do programa utilizado, sem afetar a estrutura interna da base de dados do programa ou a sua funcionalidade.

As empresas têm até dia 20 do mês seguinte para submeter o SAF-T (PT). Esta data foi alterada pelo Orçamento de Estado para 2017, a qual anteriormente era até dia 25 do mês seguinte.

Durante o período de estágio, a mestranda acompanhou esta função, ou seja, o envio dos ficheiros SAF-T (PT) correspondentes ao período do estágio.

3.3.4. Entrega de Declaração Periódica do IVA

A declaração do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é uma declaração enviada à administração fiscal relativa às operações efetuadas por um sujeito passivo de IVA, no exercício da sua atividade, com a indicação do imposto devido ou crédito existente assim como dos elementos que serviam de base ao seu respetivo cálculo ([Anexo 5](#))

A maioria das empresas clientes da entidade Apurfiscal realiza entregas de IVA trimestralmente. O IVA tem que ser entregue conforme o nº1 do artigo 41º do CIVA ([Anexo 6](#))

Outra função do PHC é gerar o apuramento do IVA após o lançamento informático dos documentos contabilísticos. De modo a garantir a fiabilidade da declaração periódica do IVA gerada pelo PHC, a entidade de acolhimento elabora um ficheiro de Excel. Neste ficheiro é inserido cada valor do IVA de cada documento e, no final tem que coincidir com o montante de IVA a entregar ou a recuperar face ao processado pelo PHC.

Além disso, deverá também ser conferido o valor das vendas do período com o respetivo SAF-T no Portal das Finanças.

Após estarem conferidos os valores dados pela simulação, passa-se ao preenchimento da declaração do IVA no Portal das Finanças, caso se estivermos a tratar de uma empresa ou de um individual com Contabilidade organizada, onde devemos entrar com o Número de Identificação Fiscal (NIF) e senha do Contabilista Certificado responsável pela entidade, colocar o NIF da empresa ou o respetivo individual, a sua localização, o

período e se a declaração está a ser entregue dentro ou fora do prazo, ou seja, se foi entregue até à data estipulada pelo artigo 41º do CIVA. Se no caso de a declaração ser entregue fora do prazo, esta continua a ser aceite, mas o sujeito passivo terá de pagar uma coima. De seguida, apenas é necessário passar os valores dados pela simulação, validar e submeter o documento. No final é impresso o comprovativo e a guia de pagamento, e arquivado na Contabilidade no diário de bancos. Sendo que no caso de haver regularizações do imposto a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, antes de validar, deverá ser preenchido os anexos do campo 40 e 41, respetivamente.

Após o preenchimento, apenas é necessário validar e submeter a declaração, imprimir o comprovativo e arquivar no mês correspondente. No caso de a empresa cliente ter IVA a pagar, contactá-la por via *e-mail* ou por telemóvel.

3.3.5. *Processamento de salários*

O processamento de salários consiste na determinação das remunerações dos trabalhadores e órgãos sociais no final de cada mês, bem como na determinação das obrigações das empresas e dos trabalhadores para com a Segurança Social (SS) e o Estado (Costa, 2017).

Todas as empresas possuem fichas individuais para cada funcionário, a qual é preenchida no ato de admissão, como foi anteriormente mencionado, com todos os dados necessários para o cálculo dos seus salários. Estes dados permitem elaborar e emitir recibos de vencimento, bem como extrair mapas de ligação à Contabilidade, aplicando-se automaticamente a percentagem de IRS a cada caso em particular, dado que o programa inclui as respetivas tabelas de IRS atualizadas.

O processamento inicia-se com a comunicação com a empresa cliente a fim de obter os dados relativos ao mês anterior, tais como o número de dias de trabalho, as faltas (justificadas e injustificadas), ajudas de custos, horas extraordinárias, baixas médicas, férias e subsídios, entre outras informações. Neste tipo de tarefa, o profissional tem de estar sempre atualizado, quer a nível da legislação, quer a nível da situação profissional e pessoal de cada trabalhador, pois é necessário ter em conta vários fatores como o estado civil ou o número de dependentes. No caso de existir alguma alteração, esta deverá ser alterada na ficha do funcionário em causa, de forma a não existirem erros no processamento do seu salário.

Se existirem faltas, estas devem ser registadas nas Alterações Mensais, marcando os dias em que o funcionário não esteve presente no seu trabalho, bem como qual o motivo e a sua duração.

Seguidamente, faz-se o Processamento Manual para cada funcionário relativo ao mês em questão, colocando o número de dias de trabalho durante o mês (sem ser descontadas as faltas), tendo em atenção se o subsídio de férias e o subsídio de natal foi pago ou não em duodécimos. Para auxiliar esta etapa deve ser impresso o Mapa de Férias do período anterior para consulta.

Por fim, são emitidos os recibos de cada funcionário e impressos ou enviados por *email* para as empresas clientes.

Na Apurfiscal, como o documento que vai para a Contabilidade fica automaticamente classificado pelo programa informático, apenas é necessário arquivá-lo no *dossier* de Contabilidade e diário de Operações Diversas no mês a que se refere o processamento de salários. Deverá ser impressa ainda a Folha de Férias do mês e a Declaração de Remunerações para a SS e verificar no lançamento da Contabilização de Movimentos de Salários e Honorários se os valores e as contas estão corretos.

A mestranda não desenvolveu tarefas na parte do processamento de salários, elaborados no programa de Módulo Pessoal PHC, pois existia na entidade acolhedora uma colega responsável por essa tarefa.

3.3.6. Contribuições para a Segurança Social

As contribuições para a SS são calculadas, em geral, pela aplicação de uma taxa contributiva à remuneração ilíquida devida em função do exercício profissional ou pela aplicação de uma taxa contributiva a bases de incidência convencionais determinadas por referência ao valor do Indexante dos Apoios Sociais.

As entidades empregadoras são responsáveis pela entrega e pagamento das contribuições para a SS, devendo fazer o seu pagamento entre o dia 10 e o dia 20 do mês seguinte àquele a que dizem respeito, salvo se o último dia de pagamento coincidir com um dia não útil. Neste caso, o pagamento poderá ser efetuado no dia útil seguinte. De forma a poder fazer o seu pagamento entre os dias anteriormente mencionados, a sua entrega terá de ser feita antes do dia 10.

Na Apurfiscal, a entrega das contribuições para a SS é dividida em duas fases: a criação do ficheiro e o seu envio. Na primeira fase, efetuada no programa PHC, é feito o processamento automático da Declaração de Remunerações para a SS dos trabalhadores dependentes, num ficheiro informático. Este ficheiro é gravado num diretório do computador, para posteriormente ser enviado à SS. São ainda impressas duas cópias da folha de resumo a ser enviadas à entidade cliente para efetuar o seu pagamento. Seguidamente, é enviado o ficheiro para a SS, o qual é executado através da Segurança Social Direta, no seu portal (<https://app.seg-social.pt/ptss/>), colocando-se o NISS e a palavra-chave. Como a Apurfiscal é considerada o mandatário, ou seja, é esta que envia as declarações em nome dos clientes, é com os dados da mesma que se acede à Segurança Social Direta. Após ser feito o acesso ao portal, apenas é necessário fazer a entrega do ficheiro informático exportado anteriormente do programa contabilístico e por fim consultar se todos os ficheiros foram corretamente enviados.

No caso de não ser efetuado o pagamento das contribuições nos prazos estabelecidos, as empresas ficam sujeitas à cobrança coerciva do montante em dívida, o qual inclui juros de mora e ficam ainda sujeitas à aplicação de uma contraordenação leve ou grave, dependendo se o pagamento das contribuições for efetuado nos 30 dias seguintes ao termo do prazo, ou após esse limite, respetivamente.

3.3.7. Declaração Mensal de Remunerações

A Declaração Mensal de Remunerações (DMR) foi criada com a Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a qual determina que as entidades devedoras de rendimentos do trabalho dependente estão obrigadas a entregar uma declaração de modelo oficial todos os meses, com os rendimentos e retenções de imposto, contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, assim como de quotizações sindicais.

Esta declaração deve ser entregue à AT, por via eletrónica, pelas entidades devedoras de rendimentos do trabalho dependente sujeitas a IRS, ainda que dele isentos, tal como os que se encontrem excluídos de tributação nos termos dos artigos 2º e 12º do CIRS.

A entrega da DMR deve ser efetuada até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou da colocação à disposição dos rendimentos do trabalho dependente, sendo que eventuais erros devem ser corrigidos no prazo de 30 dias.

Na Apurfiscal, a entrega desta declaração pode ser dividida em três fases. Primeiro, no PHC deverá ser impresso o Mapa de Liquidação de IRS de cada entidade cliente referente ao mês da declaração. De seguida, deverá aceder-se ao Módulo Pessoal, o qual é um produto que pertence ao PHC que simplifica a geração e entrega das declarações fiscais e que as empresas estão legalmente obrigadas a utilizar, onde se deverá fazer o processamento e a validação das DMR das empresas, gerando um ficheiro que deverá ser gravado no computador para se fazer a sua submissão à AT. Por fim, acede-se à aplicação DMR, a qual é exportada do Portal das Finanças, onde se deverá abrir o ficheiro gerado pelo Módulo e verificar se todos os quadros estão corretos, principalmente, se estão presentes todos os trabalhadores e se os seus dados pessoais estão corretos. Após a confirmação, submete-se a DMR com os dados das empresas clientes e é impresso o documento de comprovativo de entrega. Assim, aquando da submissão das DMR, é necessário ainda obter a guia de pagamento de retenção na fonte de trabalho dependente, a qual é gerada automaticamente, dispensando o preenchimento adicional da declaração de retenção na fonte para esta categoria.

3.3.8. Retenção na fonte

Segundo o artigo 94º do Código do IRC (CIRC), são objeto de retenção na fonte os rendimentos obtidos em território português que derivem de propriedade intelectual ou industrial, de concessões de uso de equipamento, de aplicação de capitais ou de rendimentos prediais, prémios de jogo ou lotarias. As retenções na fonte de IRC são efetuadas com taxas de retenção previstas no CIRS, devendo as quantias retidas ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte ao que as retenções dizem respeito (n.º 3 do artigo 98º do CIRS).

A obrigação de deduzir as importâncias das retenções segundo as taxas predefinidas no ato do pagamento/vencimento, liquidação ou apuramento cabe à entidade devedora.

As situações previstas na legislação em vigor, onde é obrigatória a retenção na fonte do imposto, regulamentadas em sede de IRS são:

- Rendimentos de trabalho dependente (categoria A) – Artigo 2º

Encontram-se sujeitos a retenção na fonte sobre o total dos rendimentos recebidos em cada mês. Quanto aos subsídios de Natal e férias, estes apenas estão sujeitos a retenção autónoma pelo que não acresce à remuneração

mensal para efeitos de cálculo da retenção. Para se determinar a taxa de retenção na fonte é necessário recorrer a tabelas publicadas anualmente, uma vez que se aplicam taxas diferentes de acordo com as situações do sujeito passivo.

- Rendimentos empresariais e profissionais (categoria B) – Artigo 3º e 4º
No que respeita à retenção na fonte para sujeitos passivos residentes que auferam rendimentos da categoria B, e de acordo com o artigo 101º do CIRS, a retenção é obrigatória para a entidade pagadora que tenha Contabilidade organizada mediante a aplicação de taxas previstas neste mesmo artigo.
- Rendimentos de capitais (categoria E) – Artigo 5º e 6º
Estão sujeitos a retenção na fonte os sujeitos passivos residentes que obtenham rendimentos da categoria E. As taxas liberatórias encontram-se legisladas pelo artigo 71º do CIRS.
- Rendimentos prediais (categoria F) – Artigo 8º
Relativamente aos rendimentos da categoria F, tal como nas outras categorias de rendimentos, a retenção na fonte é obrigatória para a entidade devedora de rendimentos com Contabilidade organizada (artigo 101º do CIRS). Porém, os sujeitos passivos que auferam rendimentos inferiores a 10.000€ no ano anterior estão dispensados de aplicar a retenção.
- Pensões (categoria H) – Artigo 11º
Quanto à retenção na fonte dos rendimentos da categoria H, esta rege-se pelas mesmas regras dos rendimentos de trabalho dependente, ou seja, encontram-se sujeitos a totalidade dos rendimentos de cada mês.

3.3.9. Fundos de Compensação

O Fundo de Compensação do Trabalho (FCT) e Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho (FCGT) entraram em vigor a 1 de outubro de 2013, através da Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto, a qual se destina aos novos contratos de trabalho celebrados após essa mesma data. Este regime visa garantir aos trabalhadores o pagamento de 50% da compensação a que tenham direito por cessação do respetivo contrato de trabalho, o qual é calculado nos termos do artigo 366º do Código do Trabalho.

Este regime é aplicado aos contratos de trabalho celebrados ao abrigo do Código do Trabalho, com exceção dos contratos celebrados com as entidades públicas referidas nos n.ºs 1 a 4 do artigo 3º da Lei n.º 12-A/2008, de 27 de fevereiro, e aos contratos de trabalho de muita curta duração, regulados no artigo 142º do Código do Trabalho.

Na prática, todas as empresas que, a partir de 1 de outubro de 2013, contratem um novo trabalhador são obrigadas a descontar uma percentagem do respetivo salário para estes dois fundos com o objetivo de assegurar no futuro o pagamento parcial da indemnização em caso de despedimento.

As entidades ficam assim obrigadas a realizar 12 pagamentos mensais de 1% do vencimento base e diuturnidades a que os trabalhadores tenham direito, sendo que deverão entregar 0,925% para o FCT e 0,075% para o FGCT. Ficando assim excluídos o pagamento do mesmo aquando o pagamento do subsídio de férias e subsídio de Natal.

A emissão do documento para a liquidação deste fundo é realizada no *site* www.fundoscompensacao.pt, acedendo com o NISS e a senha da empresa, no separador correspondente ao pagamento dos Fundos de Compensação, o qual deverá ser feito a partir do dia 10 de cada mês, sendo que o seu pagamento deverá ser efetuado entre os dias 10 e 20 do mês correspondente.

Caso a entidade empregadora não efetue a liquidação entre os dias referidos, poderá efetuá-la até ao dia 8 do mês seguinte, ficando sujeita a contagem de juros diários a partir do dia 20, os quais serão incluídos no pagamento do mês seguinte.

3.3.10. Encerramento de Contas

As operações de fim de exercício consistem em todos os registos e movimentos contabilísticos realizados no final do exercício económico, com o objetivo de apurar os resultados, elaborar o balanço, a demonstração de resultados e demais DF que mostrem a imagem verdadeira e apropriada da situação contabilística da empresa no final do exercício económico a que diz respeito (EC, §46).

Após o encerramento de um período económico, para além dos trabalhos habituais de uma empresa, é necessário preparar o fecho de contas. De acordo com o artigo 62.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC),

“todos os comerciantes estão obrigados a dar as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstas na lei, no prazo de três meses a contar da data do encerramento de contas de cada exercício, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método de equivalência patrimonial.”

O processo de encerramento de contas não se resume aos lançamentos de encerramento, deverá estar incluído todo o processo de conferência de saldos de contas constantes do balancete à data de 31 de dezembro.

Na Apurfiscal, Lda., dá-se principal destaque às seguintes operações de encerramento:

3.3.10.1. Revalorizações de Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis

Em primeiro lugar, para efeitos de reconhecimento inicial de um ativo fixo tangível, temos o §16 da NCRF 7 que refere *“um item do activo tangível que seja classificado para reconhecimento como um ativo deve ser mensurado pelo seu custo”*.

Após o reconhecimento inicial, o §31 da mesma norma menciona que *“ Uma entidade deve escolher o modelo de custo do parágrafo 30 ou o modelo de revalorização do parágrafo 31 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis”*.

Caso optar pelo método de custo, *“um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas”* (§ 30 da NCRF 7).

Caso optar pelo método de revalorização, o § 31 da NCRF diz

“um item do ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.”

Por falar em ativos intangíveis, são tratados da mesma forma que dos ativos fixos tangíveis (§18, 72, 74 e 75 da NCRF 6). Porém, *Se um ativo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros ativos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado ativo para esses ativos”* (§76 da NCRF 6). O modelo de revalorização de ativos intangíveis *“não*

permite: a revalorização de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou o reconhecimento inicial de ativos intangíveis por quantias que não sejam o custo” (§76 da NCRF 6).

No caso de as entidades optarem pelo método da revalorização, deverão efetuar revalorizações aos ativos com regularidade de forma a assegurar que a quantia escriturada não seja muito diferente da quantia de uso do justo valor à data do balanço.

3.3.10.2. Depreciações/Amortizações;

Segundo as definições previstas no §6 na NCRF 7 e no § 8 da NCRF 6, depreciação/amortização é a “*imputação sistemática da quantia depreciable de um ativo fixo tangível/ativo intangível durante a sua vida útil.*

As depreciações e amortizações correspondem à imputação aos resultados das quantias depreciáveis de um ativo ao longo da sua vida útil (período durante o qual a entidade espera que o ativo esteja disponível para uso e que dele resultem benefícios económicos).

Na Apurfiscal, Lda., primeiro procede-se ao preenchimento das fichas de ativos não correntes (base para o cálculo das depreciações/amortizações) no programa PHC. Nestas fichas constam alguns elementos como a descrição do bem, a data de aquisição, o nome do fornecedor, a data de entrada em funcionamento, a taxa de depreciação/amortização (que podem ser de acordo com o Decreto - Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro) e o custo de aquisição do bem.

Depois de carregadas as fichas no PHC obtém-se através do programa PHC o mapa de amortizações/depreciações para se poder lançar no mesmo programa. O registo contabilístico das depreciações/amortizações é lançando na conta 64 a débito por contrapartida das contas 438 ou 448 a crédito. Juntamente com a ficha do bem anexa-se a fotocópia da fatura e a conferência dos valores em imobilizado para posteriormente colocar-se no Dossier Fiscal da empresa.

3.3.10.3. Imparidade de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis;

De acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Ativos, considera-se imparidade num ativo sempre que a quantia escriturada do ativo seja superior à quantia recuperável, sendo esta

a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu justo valor.

É de realçar que os testes anuais de imparidade não são obrigatórios, contudo sempre que as colaboras tenham indícios de que um ativo possa estar em imparidade, deverá entrar em contato com os responsáveis da entidade cliente para que estes executem testes de imparidade aos ativos.

Para as Microentidades, o regime de Normalização Contabilística não prevê o reconhecimento de imparidades nos AFT e AI.

3.3.10.4. Inventários e Apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC)

Antes de efetuar as operações de encerramento, a entidade deverá proceder a testes ou a contagens dos inventários. Este processo torna-se importante pois, aquando da conferência podem-se identificar artigos com defeito, ou obsoletos e os trabalhadores deverão no final do ano solicitar às entidades de que é responsável as listagens onde constam os artigos discriminados com a respetiva identificação e valores.

Quando os trabalhadores tiverem o documento com os valores de inventário à data de 31 de dezembro procede-se à transferência dos saldos das contas 311 (compras de mercadoria) e 312 (compras de matéria-prima, subsidiárias e de consumo) a crédito, para as respetivas contas de inventários 32 e 33 a débito. Se as contas de regularizações de inventários apresentarem valores, deverão também ser saldadas em contrapartida das contas 32 ou 33. Só após efetuado este lançamento é possível proceder-se ao apuramento do CMVMC (conta 61).

3.3.10.5. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

De acordo com a NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, considera-se que um ativo contingente é um ativo cuja efetivação dependerá da ocorrência de determinados acontecimentos futuros, incertos, que não são totalmente controlados pela entidade detentora. Os ativos contingentes não devem constar no balanço mas sim nas notas anexas ao balanço e demonstração de resultados.

O passivo contingente determina uma obrigação possível mas cuja ocorrência está dependente de certos eventos futuros que traduzem-se em incertezas quanto à

fiabilidade da quantia inerente a essa obrigação, o que implicará uma saída de recursos para ser liquidada. Uma provisão é uma obrigação, um passivo, de “quantia incerta”, ou seja representa uma obrigação presente, resultante de acontecimentos passados que para a satisfazer implicaria uma saída de recursos. A quantia reconhecida como provisão deverá ser a melhor estimativa do dispêndio que será exigido para a liquidar à data do balanço.

Aquando da elaboração das demonstrações financeiras, os trabalhadores da Apurfiscal devem questionar os órgãos governativos das entidades acerca da existência de situações que possam dar origem ao reconhecimento de provisões, passivos contingentes ou ativos contingentes.

3.3.10.6. Acréscimos e Diferimentos;

Aqui destaca-se o Rédito que se encontra previsto na NCRF 20. Pode-se verificar que o rédito é definido como *“os rendimentos que surgem no decurso das atividades ordinárias de uma entidade, como, por exemplo, vendas, honorários, juros, dividendos e royalties”*

Conforme a NCFR 20 § 2, devem ser reconhecidos os réditos resultantes de i) vendas de bens, ii) prestação de serviços e iii) uso por outros de ativos da entidade que gerem juros, royalties e dividendos. Ora, por exemplo numa venda, é sabido que o momento da emissão de uma fatura pode não corresponder, necessariamente, ao momento de obtenção do rédito. Para tal, a mesma norma contabilística refere em que circunstâncias devem ser reconhecidos os réditos para cada uma das formas de os obter.

Já em relação à prestação de serviços, segundo NCRF 20 § 20, são usados os seguintes critérios para o reconhecimento do rédito a) se o desfecho da transação for estimado com fiabilidade, o rédito é reconhecido com referência à fase de acabamento do serviço ou b) se o desfecho da transação não for estimado com fiabilidade, o rédito é reconhecido na medida em que os gastos sejam recuperáveis. A NCRF 20 § 20 ainda estabelece quais as condições para que o desfecho de uma transação seja estimado fiavelmente. E são as seguintes:

- a) A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- b) Seja provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade;

- c) A fase de acabamento da transação à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- d) Os custos incorridos com a transação possam ser fiavelmente mensurados.

As bases de apresentação das DF assumem como princípio contabilístico o regime de acréscimo ou periodização económica, onde os gastos e os rendimentos deverão ser reconhecidos no período em que decorreram, causando assim impacto nas contas do balanço 2721 (devedores por acréscimos de rendimentos), 2722 (credores por acréscimos de gastos), 281 (gastos a reconhecer) e 282 (rendimentos a reconhecer).

De acordo com o artigo 237.º do Código do Trabalho, a entidade deverá reconhecer a responsabilidade assumida com os empregados como gasto do ano a que respeitam, devendo assim estimar o encargo com o subsídio de férias e de natal.

3.3.10.7. Estimativa de Imposto;

Neste subcapítulo não é suposto fazer uma análise exaustiva à declaração do modelo 22, apenas fazemos referência a alguns campos, uma vez que o preenchimento desta declaração resulta na determinação da estimativa de imposto.

Quando falamos em lucro tributável, referimo-nos à diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as devidas correções estabelecidas no número 2 do artigo 3.º do CIRC. Por outras palavras, é o resultado antes de imposto adicionado das variações patrimoniais e das correções previstas no CIRC.

Para proceder à determinação do imposto temos de determinar primeiramente a matéria coletável segundo o artigo 15.º do CIRC ([Anexo 7](#))

O período de tributação de IRC correspondente ao ano civil onde o S.P. se encontra obrigado a apresentar uma declaração periódica de rendimentos, o modelo 22, que deverá ser entregue eletronicamente, até ao último dia útil de maio (ou do 5º mês após o encerramento do exercício económico). Segundo o artigo n.º 116 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), a entrega do modelo 22 fora do prazo implica uma coima que varia entre os 150€ a 3750€.

Em relação aos prejuízos fiscais importa frisar que é possível deduzir ao lucro tributável do ano N, os prejuízos fiscais dos cinco períodos anteriores, mas se o lucro tributável

for apurado com base em métodos indiretos, os prejuízos fiscais destes períodos não serão dedutíveis. No artigo 52.º do CIRC existe a indicação que o prejuízo é dedutível ao lucro tributável, mas não é imputado aos sócios nas sociedades em regime de transparência fiscal. A dedução ao lucro tributável deixa de existir quando se verificar alteração do objeto social ou a alteração de mais que 50% do capital ou dos direitos de voto.

Após determinada a matéria coletável aparece a coleta, que não é mais do que a multiplicação da matéria coletável pelas taxas de IRC previstas no artigo 87.º do CIRC e que estão ilustradas na figura 23.

Tabela 3.3- Taxas de Imposto

Matéria Coletável (em €)	Taxas (em percentagem)
Euros	21%
Para os primeiros € 15.000, caso estivermos perante uma PME	17%

Fonte: Adaptado do artigo 87.º do CIRC

Depois de tudo o que foi referido anteriormente, estamos na condição de determinar qual o total a pagar ou a recuperar do imposto, informação que consta no quadro 10 do modelo 22 ([Anexo 8](#))

O campo 371 do quadro 10 indica o resultado da liquidação, isto é o IRC liquidado (C358-Q10), líquido de eventuais deduções por dupla tributação internacional e benefícios fiscais. Este valor nunca poderá ser inferior a 90% do que seria o IRC liquidado se o Sujeito Passivo não usufrísse de benefícios fiscais.

No campo 364 regista-se a derrama que é um imposto autárquico, ou seja uma taxa que incide sobre o lucro tributável, sujeito a IRC das entidades residentes que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e sobre o lucro tributável das entidades não residentes mas com estabelecimento estável em Portugal.

Até 31 de dezembro de cada ano, cada município deverá enviar as deliberações à AT, mas sabe-se que a taxa máxima a aplicar é de 1,5% sobre o lucro tributável, podendo variar consoante o município. Para além da derrama municipal existe a derrama estadual

[artigo 87º-A] que é uma sobretaxa adicional à derrama municipal e que incide sobre a parte do lucro sujeito ao imposto e superior a 2.000.000 € (taxa adicionar de 2,5%). A derrama estadual é registada no campo 373.

As taxas de tributação autónoma que são enunciadas no artigo 88.º do CIRC são registadas no campo 365 do quadro 10. Na figura 24 existe a indicação das taxas de TA a aplicar.

Tabela 3.4 – Tributações Autónomas

Despesas não documentadas	Não são aceites fiscalmente e são tributadas autonomamente à taxa de 50% no caso de possuir contabilidade organizada. Para os S.P. parcialmente ou totalmente isentos ou que não exerçam a título principal atividade empresarial, a taxa eleva-se para 70%.
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos (depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização) Exceções: - Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo - Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS	10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25 000 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25 000 e inferior a € 35 000 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35 000
Despesas de representação	Receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes, fornecedores ou quaisquer outras entidades são tributados a 10%.
Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do	Taxa autónoma 35% ou 55%, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a

A importância da Contabilidade para a tomada de decisão

território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável	operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado
Ajudas de custo e deslocação em viatura própria do trabalhador	Se as despesas são aceites fiscalmente e existir mapa de controlo são tributadas a 5%
Lucros distribuídos	Tributados a 23% caso estes lucros não permanecerem na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período é deduzido o imposto que tenha sido retido na fonte mas não pode nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90.º
Indemnizações e compensações a gestores, administradores ou gerentes	Tributado autonomamente à taxa de 35%.

Fonte: Adaptado do artigo n.º 88 do CIRC

Sempre que o S.P. apresentar prejuízo fiscal no período de tributação, as taxas acima mencionadas sofrem um acréscimo de dez pontos percentuais.

O campo 356 do quadro 10 do modelo 22 deverá conter informação sobre os pagamentos especiais por conta (PEC), que são deduções efetuadas ao imposto liquidado. Encontram-se dispensados dos pagamentos especiais de contas os sujeitos passivos isentos de IRC, em processo de recuperação ou de falência, os que tenham cessado a atividade para efeitos de IVA e os que estejam em regime de transparência fiscal. No campo 359 do quadro 10 regista-se as retenções na fonte enquanto os pagamentos por conta são registados no campo 360 do quadro 10.

Para o correto preenchimento do Modelo 22, são impressos alguns documentos como a demonstração de resultados e o balancete de encerramento das contas à data de 31 de dezembro, para consultar os saldos finais das contas que são necessárias ao preenchimento de alguns campos da declaração.

3.3.10.8. Apuramento dos Resultados;

O apuramento do resultado líquido do período coincide com o processo de finalização do balancete que espelha a situação de uma empresa à data de 31 de Dezembro. Na Apurfiscal, Lda., este processo é feito pelo *software* PHC e posteriormente procede-se à sua conferência.

Este processo começa pelo apuramento do resultado antes de impostos (RAI), onde todas as contas da classe de gastos (classe 6) e de rendimentos (classe 7) deverão ser saldadas em contrapartida da conta 811 – Resultados antes de impostos.

Em relação ao apuramento do resultado líquido e uma vez que todos os movimentos relacionados com os impostos já se encontram efetuados procede-se à transferência do saldo da conta 811 – Resultados antes de impostos e da conta 812 – Impostos sobre o rendimento do período para a conta 818 – Resultado Líquido.

A mestranda não esteve presente na Apurfiscal, durante a execução dos procedimentos de encerramento de contas das empresas clientes por isso não tem nada a revelar acerca dos processos e procedimentos de Encerramento de Contas da Apurfiscal.

3.3.11. Prestação de Contas

A prestação de contas representa um momento essencial no ciclo anual do exercício económico das sociedades, sendo o meio pelo qual as empresas apresentam, aos seus detentores de capital e outros utilizadores de informação financeira, a atividade desenvolvida e os resultados obtidos durante o período de relato, bem como a posição financeira do final desse período, apresentando ainda os valores obtidos no período anterior, e ainda as alterações na posição financeira da entidade (EC, §12, 26).

Segundo o n.º 1 do artigo 65º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), todas as empresas têm que proceder à prestação de contas anuais.

Os comerciantes são obrigados a prestar contas nos três primeiros meses do ano seguinte, conforme o disposto nos artigos 18º e 62º do Código Comercial.

O artigo 65º do CSC diz-nos, ainda, que os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, através de uma

Assembleia Geral de aprovação de contas, para deliberar sobre as contas do período, a aplicação dos resultados e outros assuntos relacionados. A disponibilização atempada do relatório de contas é importante para que os sócios e acionistas das empresas possam deliberar de forma consciente e informada. Os documentos que compõem a prestação de contas dependem do tipo de entidade e, conseqüentemente, do nível Normalização Contabilística adotado. Assim, os documentos que devem ser submetidos à apreciação dos sócios e acionistas são:

Tabela 3.5 - Documento de Prestação de Contas

Documento da Prestação de Contas	
Entidade no SNC Geral NCRF	Relatório de gestão; Anexo ao relatório de gestão (aplicável apenas às Sociedades Anónimas) Balanço; Demonstração dos resultados por natureza; Demonstração dos resultados por funções (facultativo); Demonstração dos fluxos de caixa; Demonstração das alterações no capital próprio; Anexo.
Entidades na NCRF-PE	Relatório de gestão; Anexo ao relatório de gestão (aplicável apenas às Sociedades Anónimas) Balanço (modelo reduzido); Demonstração dos resultados por natureza (modelo reduzido); Demonstração dos resultados por funções (modelo reduzido e facultativo); Anexo (modelo reduzido).
Entidades na NCRF-ESNL	Relatório de gestão (ou equivalente); Balanço; Demonstração dos resultados por natureza ou por funções; Demonstração das alterações dos fundos patrimoniais Demonstração dos fluxos de caixa; Anexo.
Entidades na NCM	Relatório de gestão Anexo ao relatório de gestão (aplicável apenas às Sociedades Anónimas) Balanço; Demonstração dos resultados por natureza; Anexo nos termos do DL n.º 98/2015, de 2 de junho.

Fonte: Adaptado do SNC

3.3.12. Relatório de Gestão

A estrutura do relatório de gestão está definida no artigo 66º do CSC. Esta é comum a todas as sociedades comerciais ou entidades que apliquem esse código, independentemente da sua dimensão e do nível de normalização adotado. A partir de 2016 as microentidades estão dispensadas da obrigação da elaboração do Anexo ao abrigo do DL n.º 98/2015, de 2 de junho, o qual altera o artigo 66º do CSC. Porém, apenas o poderão fazer caso divulguem, no final do balanço, as informações exigidas pela alínea d) do n.º 5 deste mesmo artigo.

O artigo 66º do CSC descreve a informação que deve estar presente neste documento bem como exige que a veracidade, a clarividência e a fidelidade sejam características fundamentais e evidenciadas durante a sua exposição.

O relatório de gestão, de caráter qualitativo e quantitativo, é um direito dos sócios ao conhecimento, tanto dos aspetos financeiros, como, quando adequado, dos aspetos não financeiros relevantes para as atividades específicas da sociedade, como por exemplo, informações relativas aos trabalhadores ou informações sobre questões ambientais.

Durante o período de estágio, a mestranda não teve a oportunidade de acompanhar a elaboração de relatórios de gestão.

3.3.13. Declaração Modelo 22 do IRC

O Modelo 22 é uma declaração periódica de rendimentos respeitantes ao IRC, referente ao exercício anterior. Na prática, o Modelo 22 é equivalente ao Modelo 3 da declaração de rendimento de IRS, ao qual estão obrigadas as pessoas singulares como foi anteriormente explicado (Costa, 2016).

É através deste modelo que as empresas apuram o lucro ou prejuízo para efeitos fiscais e declaram o valor do imposto a pagar

Foi publicado em Diário da República, o Despacho n.º 984/2018, de 26 de janeiro, que aprova a declaração Modelo 22 de IRC e respetivas instruções de preenchimento, a serem utilizados desde janeiro de 2018. A nova declaração inclui as mais recentes alterações introduzidas no IRC nos dois anos anteriores. Além da declaração de

rendimentos Modelo 22 (folha de rosto), são também disponibilizados os seguintes anexos:

- Anexo A – Derrama
- Anexo B – Antigo Regime Simplificado, em vigor até 2010,
- Anexo C – Regiões Autónomas,
- Anexo D – Benefícios Fiscais,
- Anexo E – Regime Simplificado.
- Anexo F – Organismo de Investimento Coletivo (OIC)
- Anexo Adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI), para efeitos de identificação dos prédios detidos pelo sujeito passivo a 1 de janeiro do ano a que se refere o AIMI, afetos a uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes.

Estão obrigados a entrega deste modelo, segundo o CIRC, as entidades residentes que exerçam, mesmo que não seja a título principal, atividade de caráter comercial, industrial ou agrícola, as entidades que não sendo residentes, tenham estabelecimento estável em território nacional, e as entidades que não tendo sede nem direção efetiva em território nacional, mas que neste obtenham rendimentos não atribuíveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo. Porém, nos termos dos n.ºs 6 e 8 do artigo 117º do CIRC, apenas estão dispensadas da apresentação deste modelo as entidades que se encontrem isentas pelo artigo 9º do CIRC, exceto quando estas estão sujeitas a uma qualquer tributação autónoma ou quando obtenham rendimentos de capitais que não tenham sido objeto de retenção na fonte com caráter definitivo, e as entidades não residentes sem estabelecimentos estável em território português que apenas obtenham rendimentos isentos ou sujeitos a retenção na fonte a título definitivo em território nacional.

Em relação aos prazos de entrega, o Modelo 22 deve ser enviado anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio, independentemente de este ser um dia útil ou não. Para os sujeitos passivos com período especial de tributação, o prazo de entrega é até ao último dia do quinto mês seguinte à data do termo

desse período, conforme o indicado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 120º do CIRC. A declaração é considerada apresentada na data em que é submetida, podendo ser corrigida no prazo de 30 dias. Se a declaração se encontrar com erros, deve ser corrigida através do sistema de submissão de declarações eletrónicas, não se devendo proceder ao envio de uma nova declaração para corrigir os erros. Caso a declaração seja corrigida com sucesso, considera-se apresentada na data em que foi submetida pela primeira vez.

Desde 2015, as Finanças disponibilizam uma aplicação autónoma no Portal das Finanças para facilitar a sua submissão da declaração Modelo 22. Para uma correta submissão da declaração, os sujeitos passivos devem manter atualizada a morada e os restantes elementos do cadastro. Se houver alterações deve haver apresentação da respetiva declaração de alterações ou pela forma prevista no artigo 119º do CIRC.

Como o período, que era para ser até 31 de Maio de 2018, foi prorrogado até 30 de junho, a mestranda não conseguiu acompanhar este processo.

3.3.14. Declaração IES

A Informação Empresarial Simplificada (IES) consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento das obrigações legais através de uma declaração única transmitida por via eletrónica.

A IES é entregue através do preenchimento de formulários únicos, aprovados pela Portaria n.º 8/2008, de 3 de janeiro, Portaria n.º 64-A/2011, de 3 de fevereiro e Portaria n.º 26/2012, de 27 de janeiro. A entrega desta declaração deve ser efetuada nos seis meses posteriores ao termo do exercício económico. Assim, considerando que o exercício económico coincide com o ano civil, deverá ser entregue até ao último dia do mês de junho.

A IES, a qual é exigida nos termos do CIRC e do CIVA, não substitui a elaboração do relatório de gestão e das contas das entidades, anteriormente referidos. Pelo contrário, a IES deve refletir o conteúdo destes documentos, pois a informação contida na prestação de contas é a informação base para a elaboração da IES.

Uma vez que a data de entrega da IES não coincidiu com o período do estágio da mestranda, ela não teve oportunidade de estar presente aquando da sua entrega. Porém,

os colaboradores de Apurfiscal explicaram-lhe teoricamente todo o seu processo com base em declarações arquivadas de anos anteriores.

3.3.15. Dossier Fiscal

Segundo o artigo 129.º do CIRS e do artigo 130º do CIRC, os respetivos sujeitos passivos, com exceção dos que se encontram isentos pelo artigo 9º do CIRC, são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativa a cada período de tributação, o qual deverá ser constituído até à data limite da entrega da declaração anual IES, com os elementos contabilísticos e fiscais definidos pela Portaria n.º 51/2018, de 16 de fevereiro.

Assim, os documentos que compõem o Dossier Fiscal enumerados em anexo à Portaria anteriormente referida são:

Tabela 3.6 - *Dossier Fiscal*

Documentos		IRC	IRS
1	Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal e contas quando legalmente exigidos	X	-
2	Documentos, certificados e comunicações relativos a créditos cujo imposto foi deduzido (artigo 78.º do CIVA)	X	X
3	Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários	X	X
4	Mapa, de modelo oficial, das mais -valias e menos-valias	X	X
5	Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações	X	X
6	Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal	X	X
7	Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal	X	X
8	Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	X
9	Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC)	X	-
10	Mapa de controlo da dedução de prejuízos fiscais (artigo 52.º do CIRC)	X	X
11	Mapa de reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (artigos 67.º e 75.º -A do CIRC)	X	X

12	<i>Outros documentos mencionados nos códigos, legislação complementar e instruções administrativas que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos:</i>	X	X
a)	Dos artigos do CIRC: 31.º -B (Perdas por imparidade em ativos não correntes); 49.º (rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro ativo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial); 51.º -B (Prova dos requisitos de aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos); 63.º (Preços de transferência); 64.º (Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis); 66.º (Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado); 78.º (obrigações acessórias relativas ao Regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais); 91.º -A (Crédito de imposto por dupla tributação económica internacional) do CIRC.		
b)	Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pela Lei n.º 64 -B/2011, de 30 de dezembro, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, pela Lei n.º 82 -D/2014, de 31 de dezembro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril (para efeitos das depreciações, separação do valor do terreno do valor dos imóveis).	X	X
c)	Portaria n.º 208/2014, de 10 de outubro, (contribuição extraordinária sobre Sector Energético), Portaria n.º 275/2014, de 26 de dezembro (benefícios fiscais relacionados com o investimento em ativos - benefícios fiscais relacionados com a criação de emprego ou relacionados com a atividade ou de gastos de financiamento líquidos que ainda não tenham sido totalmente utilizados pela sociedade cindida ou contribuidora transmitidos para a sociedade beneficiária); Portaria n.º 77 -A/2015, de 16 de março (Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica); Portaria n.º 259/2016, de 4 de outubro (regime especial aplicável aos ativos por impostos diferidos que tenham resultado da não dedução de gastos e variações patrimoniais negativas com perdas por imparidade em créditos e com benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (REAIID))		
d)	De legislação respeitante à atribuição de benefícios fiscais.		

Fonte: Adaptado de mrg-sroc.com/wp-content/uploads/2018/02/Dossier-Fiscal.pdf

3.4. Análise Crítica

O capítulo da Análise Crítica tem como objetivo efetuar uma apreciação crítica das tarefas realizadas no decurso do estágio, descritas no capítulo anterior.

Em primeiro lugar, na opinião da mestranda, os estágios curriculares são uma excelente iniciativa e oportunidade pois permite ao estudante uma aproximação à realidade profissional, distinta da realidade académica, e o contacto direto com profissionais experimentados nas matérias abordadas ao longo do tempo de licenciatura e mestrado.

No decorrer destas 960 horas de estágio, foram solicitadas à mestranda inúmeras tarefas ao longo de várias etapas, nas quais aplicou toda a sua capacidade, dedicação e conhecimentos teóricos para corresponder da melhor forma às mesmas. Estas tarefas desenvolveram, em larga medida, os seus conhecimentos no âmbito da Contabilidade e Fiscalidade dado que foi possível aplicar na prática a teoria adquirida na licenciatura em Contabilidade e Auditoria, e, particularmente, no Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, por isso a mestranda refere que foram fundamentais para o seu desenvolvimento tanto a nível profissional como pessoal.

Portanto, para a mestranda, destacou-se a integração e colaboração entre todos os funcionários de Apurfiscal, pois o trabalho em equipa facilita a realização de tarefas, o cumprimento do objetivo organizacional e a satisfação de todos os clientes. Também foi essencial a comunicação nas interações profissionais, visto que importa saber adaptar o comportamento pessoal ao profissional e a comunicação consoante as situações e as pessoas com quem a mestranda interage para facilitar a interação e a perceção de cada um. Foram disponibilizadas excelentes condições à mestranda, tanto a nível de recursos físicos, técnicos e humanos, para que ela se sentisse da melhor forma possível no local de trabalho.

Contudo as suas primeiras dificuldades prenderam-se com o ritmo de trabalho da empresa onde o estágio foi realizado, o elevado grau de responsabilidade com que estes executam as tarefas diárias, bem como o facto da área de Contabilidade e Fiscalidade sofrer constantes alterações legislativas, o que obriga a uma permanente atualização e de conhecimentos. Estas dificuldades criaram na sua mestranda um receio inicial que foi progressivamente ultrapassado com o apoio incondicional dos colegas.

Na opinião da mestrandia, os pontos a chamar a atenção começam no processo de contabilização de documentos adotado por Apurfiscal que se adequa de uma forma geral às características e necessidades de cada cliente. Contudo, existem situações para as quais se poderiam alterar.

Uma das situações é que como existem alguns clientes que não fazem chegar a documentação mensalmente ao gabinete de Contabilidade mas juntam toda a documentação respeitante a um trimestre. E tal situação pode provocar constrangimentos ao nível de cumprimento de prazos legais ou fiscais e implica menor atenção para deteção de eventuais faltas de documentação e de menor tempo para esclarecimento de dúvidas que possam surgir. Por exemplo: o caso das retenções na fonte de IRS que têm de ser entregues até dia 20 do mês seguinte a que respeitam. Se os documentos chegarem atrasados, a retenção já vai ser entregue ao Estado fora do prazo.

Outra situação é no momento de lançamento dos documentos no programa de Contabilidade que se percebe que os clientes não levaram a documentação completa. Temos como exemplo, o momento de lançamento de Recibos. Verificam-se que o Recibo comprova liquidação de documentos e que por análise do extrato da conta em questão, os documentos em causa não existem na Contabilidade. Nestes casos, os documentos têm de lhes ser solicitada *a posteriori*. Desta forma, deveria de existir um mecanismo eficaz que alertasse os clientes para não descurem a entrega programada da documentação, seja por contato telefónico ou por *e-mail*.

Depois é a seleção dos documentos contabilísticos e dos não contabilísticos que é uma das tarefas em que se demora mais tempo a desempenhar. De facto, os clientes não fazem uma separação adequada da documentação, misturando documentos de carácter pessoal e familiar dos contabilísticos. Esta situação faz atrasar o processo. Dever-se-ia relembrar os clientes de como proceder para os separar.

Centrando no assunto de controlo interno da Apurfiscal, os procedimentos utilizados no Gabinete de Contabilidade são bastante alargados, permitindo perceber se a informação existente na contabilidade cruza com informações externas. É um trabalho moroso e que nem sempre existe disponibilidade temporal para as executar de forma rotineira, mas é todo recomendável. Nem sempre as práticas de controlo interno instituídas são realizadas mensalmente, por causa dos prazos apertados para cumprimentos fiscais.

Deverá efetuar-se um *forcing* para que tais procedimentos sejam efetuados pelo menos trimestralmente.

Por falar em obrigações fiscais, no decurso de cada ano civil e fiscal, uma entidade tem de cumprir bastantes obrigações, maioritariamente junto da AT. Essas obrigações têm prazos estipulados que têm de ser cumpridos, sob pena de gerarem coimas, multas, taxas e outros emolumentos. São muitas vezes estes prazos que vão ditar o todo o processo contabilístico, pois tem de ser ajustado face aos prazos legais, afastando-se a ideia de se fazer contabilidade para se retirar informação útil para a gestão do negócio, mas sim para cumprimento de prazos legais, por norma fiscais.

Tal como as obrigações fiscais, as obrigações não fiscais são efetuadas pelo Gabinete de Contabilidade, garantido a entrega das demais obrigações: declarativas e de liquidação de impostos. São situações que são desempenhadas pela colaboradora no Gabinete e supervisionadas pelo Contabilista Certificado.

As operações de fim de exercício são executadas pelos funcionários, garantido desta forma o encerramento de contas, o apuramento do resultado líquido do exercício e elaboração das demonstrações financeiras. Apesar de a prestação de contas e a elaboração do relatório de gestão ser da responsabilidade da gestão das empresas, o Gabinete de Contabilidade presta o seu auxílio na elaboração dos mesmos, uma vez que os clientes se tratam de micro e de pequenas empresas, tendo por vezes reduzida literacia contabilística, não se encontrando confortáveis na elaboração dos mesmos.

Todavia verifica-se que, de uma forma geral, os processos de contabilização adotados pela Apurfiscal estão adaptados às características de cada entidade, bem como à dimensão e organização contabilística das mesmas. Os procedimentos de controlo interno são igualmente ajustados às contabilidades e são diversificados. Contudo deveriam ser efetuados com maior regularidade, uma vez que iria permitir um controlo mais assertivo e eficaz no processo contabilístico.

Como o Gabinete de Contabilidade é apenas composto por cinco funcionários, existe um maior envolvimento e conhecimento das situações. Permite assim que haja uma atuação rápida em caso de dúvidas no processo de contabilização e por outro lado, permite que haja uma supervisão em “real time”. Desta forma existe uma melhor gestão das tarefas assignadas e que vai de encontro com a calendarização fiscal. De notar que

se verifica que a maior parte das obrigações fiscais e não fiscais são efetuadas através de *sites* próprios, o que exige uma constante adaptação à variável tecnológica da profissão de Contabilista.

Assim, estes meses de prática foram muito úteis e benéficos para o desenvolvimento de competências adequadas ao início do seu percurso profissional, nomeadamente o aumento de responsabilidade e autonomia, a tomada de decisão, a interação com o *software* de Contabilidade e Gestão e uma melhor utilização de folhas de cálculo. Ao longo deste estágio foram várias as situações em que a mestranda teve de aplicar na prática toda formação teórica adquirida até hoje, o que possibilitou a consolidação de conhecimentos e de bases sólidas para o seu desenvolvimento profissional futuro, contudo ela está consciente de que ainda existe muito mais para aprender e pôr em prática.

.O estágio correu de acordo com as expectativas da mestranda, uma vez que conseguiu realizar grande parte das tarefas desempenhadas, o que serviu para aprofundar conhecimentos acerca das obrigações das empresas no decurso do seu exercício económico, assim como para o desenvolvimento profissional e intelectual da mestranda.

CONCLUSÃO

Após a análise da importância da Contabilidade para a tomada de decisão, e como é a sua aplicação prática no âmbito da realidade empresarial, verifica-se que esta é uma área de extrema importância no decorrer de qualquer negócio. O processo contabilístico produz informação de relevância para um elevado número de *stakeholders*. Ora, tanto apoia a tomada de decisão de atuais ou potenciais investidores, como de entidades credoras, como fornece informação essencial para a entidade tributária, ou seja, o Estado.

Hoje em dia, a profissão de um Contabilista ocupa um papel importante na sociedade, essencialmente por ser a principal produtora de informação financeira, considerando-se como indivíduo dotado de princípios honestos. No entanto, são confrontados com situações que põem em causa a sua ética e moral na tomada de decisões, o que desencadeia algumas preocupações. Além disso, tem-se verificado nos últimos anos alguns escândalos e falências que envolvem profissionais de Contabilidade, como o caso da Enron que põem em causa a credibilidade do seu trabalho.

É crucial referir que, no contexto prático, um Contabilista deve ser capaz de compreender o processo de preparação da informação financeira constante da prestação de contas e interpretar toda esta informação, tal como a legislação fiscal em vigor, por forma a enfrentar desafios futuros e uma vez que necessita de tomar decisões de carácter financeiro e lida com alterações constantes à legislação. Assim, podemos compreender que no mundo profissional existem alguns constrangimentos e dificuldades que impedem a aplicação linear dos conceitos teóricos adquiridos.

A realização deste relatório pretendeu descrever as atividades desenvolvidas em ambiente empresarial, ao longo de sete meses, em que se profundaram as competências e conhecimentos adquiridos ao longo da Licenciatura em Contabilidade e Auditoria e do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial. O propósito geral do estágio foi perceber a importância da Contabilidade no processo de tomada de decisão, sendo que foi possível constatar essa mesma importância no dia-a-dia da empresa, em que as mais diversas decisões e análises eram trabalhadas a partir das informações fornecidas pela Contabilidade.

Na sequência do estágio realizado na empresa Apurfiscal, Lda., o presente relatório permitiu concluir que é essencial o contacto direto com as funções relacionadas com a área profissional, uma vez que no decorrer do estágio são transpostos para a prática os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico, o que permite consolidar a sua aplicação. Por outro lado, não foi possível realizar todas as tarefas desenvolvidas pelo Gabinete de Contabilidade, uma vez que o período do estágio não contempla todos os processos, que vão variando conforme a Agenda Fiscal. Considero que para se poder perceber toda a complexidade das tarefas desenvolvidas, seria necessário passar pela experiência de efetuar pelo menos um ano fiscal completo.

Analizando o trabalho desenvolvido e o plano de atividades proposto pelas funcionárias da Apurfiscal, considera-se que os conteúdos propostos foram cumpridos e todas as atividades propostas foram executadas. Por forma a ir ao encontro do sigilo profissional, a parte prática do presente relatório não é colocada em anexo, sendo um dos aspetos que foi solicitado no decurso do estágio.

A realização do estágio traduziu-se numa oportunidade muito enriquecedora, em que ao longo de todo o período de estágio permitiu o contacto com o ambiente e dinâmica empresarial em que para além de poder aplicar os meus conhecimentos académicos, tive a possibilidade de adquirir novas competências, tanto profissionais como pessoais. Diariamente surgiam novos desafios e situações que temos de saber interpretar e dar a melhor resposta e tomada de decisão.

A obtenção desta experiência permitiu adquirir princípios e conhecimentos que incluem uma boa base para o meu futuro profissional.

Quanto a possíveis sugestões de trabalho futuros, seria interessante efetuar uma análise da importância da informação financeira através de questionários feitos a profissionais de contabilidade e a estudantes universitários de contabilidade para verificar qual a utilidade que atribuem a esse assunto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abadía, J., Grueso, A., Jarne, J., & Trigo, F. (1996). Analisis de la Demanda de Informacion Financiera en la Coyuntura Actual. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* Vol. 25, No. 86, 103-137.
- Alfaiate, L. I. (2012). *O impacto das IFRS na relevância da informação contabilística*. Lisboa: Instituto Superior de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado.
- Alves, G., & Costa, C. (2014). *Contabilidade Financeira* (9ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Alves, M. (2003). Relevância da informação contabilística – Abordagem teórica e estudo empírico. In *Proceedings of the XIII Jornadas Hispano_Lusas de Gestión Científica - La Empresa* (pp. 361-370). Lugo, España: retirado de http://www.ti.usc.es/lugo-xiii-hispanolusas/04_programa.htm#Programa%20Definitivo, em 10 de janeiro de 2018.
- Alves, M., & Antunes, E. (2010). A implementação das normas internacionais de relato financeiro na Europa - Uma análise dos casos Polaco e Português. *Revista del Instituto Internacional de Costes*, n.º 6.
- Amaral, C. (2001). Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Atuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10, 33-58.
- Amoako, G. (2013). Accounting Practices of SMEs: A Case Study of Kumasi Metropolis in Ghana. *International Journal of Business and Management*, 8 (24), 73-83.
- Anderson, L., Branson, L., & Chen, L. (2015). The implementation of international codes of ethics among professional accountants: Do national cultural differences matter? *International Journal of Business and Public Administration*, 12(1), 1-11.
- António, S. C. (2012). *O alisamento de resultados e a divulgação voluntária da informação: Estudo de caso para o Grupo Portucel – Soporcel*. Leiria: Instituto Politécnico de Leiria. Dissertação de Mestrado.

- Araújo, S. M. (2010). *Impacto da Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade nas Empresas do PSI 20*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado.
- Barata, A. (1996). *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios*. Lisboa: Editorial Notícias.
- Bargues, J., Benau, M., & Montesinhos, J. (1993). El principio del Devengo: Algunas reflexiones en torno a su concepto y aplicación en Contabilidad. In J. García, *Lecturas sobre principios contables* (pp. 209-232). España: Asociación Española de Contabilidad y Administración.
- Batista, C. I. (2014). *A evolução da contabilidade e o quotidiano num gabinete de contabilidade*. Tomar: Instituto Politécnico de Tomar. Relatório de Estágio do Mestrado.
- Bernstein, L., & Wild, J. (1998). *Financial Statements Analysis: Theory, Application, and Interpretation* (6.^a ed.). McGraw-Hill.
- Boligon, J., Denardin, E., Madeiros, F., Murini, L. T., & Ribeiro, M. (2012). Análise nos demonstrativos contábeis através de índices financeiros e econômicos. O caso de um escritório de advocacia. *IX Convibra Administração – Congresso Virtual Brasileiro de Administração – adm.convibra.com.br*.
- Borges, A., & Rodrigues, J. (2014). *Contabilidade e Finanças para a Gestão* (5.^a ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral* (25.^a ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Breton, G., & Stolowy, H. (2004). Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework. *Review of Accounting and Finance*, 3 (1), 5-92.
- Brito, C., & Lopes, L. (2003). *Dinâmicas da Relação com o Cliente – O Conceito do Ciclo de Vida de uma Relação*. Obtido de https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/3381/1/Lopes_DRC_Word97-2003.pdf

- Bryson, J. (2003). What To Do When Stakeholders Matter: A Guide to Stakeholder Identification and Analysis Techniques. *Public Management Review*, 6(1), 21-53.
- Camerer, C., & Frydman, C. (2016). The Psychology and Neuroscience of Financial Decision Making. *Trends in Cognitive Sciences*, 20 (9), 661-675.
- Carneiro, C. (2015). *A Comunicação de Faturas à Autoridade Tributária a partir do TOOnline*. Obtido de toonline: <https://ajuda.toonline.pt/blog/a-comunicacao-de-faturas-a-autoridade-tributaria-a-partir-do-toonline>, consultado em 15 de agosto de 2018
- Coelho, F., Rodrigues, J., & Silva, T. (2014). O Processo de Tomada de Decisão na Gestão Financeira em Empresas de Construção Civil: Um Estudo de Caso. *Revista FSA*, 11(2), 52-53.
- Costa, N. (2016). *Modelo 22*. Obtido de Ekonomista: <https://www.e-konomista.pt/artigo/modelo-22/>, acedido em 10 de julho de 2018
- Costa, N. (2017). *Processamento de salários: dicas e ferramentas úteis*. Obtido de Ekonomista: <https://www.e-konomista.pt/artigo/processamento-de-salarios/>, acedido a 10 de julho de 2018
- Cruz, F. (2016). *Tomada de decisão: o que os autores dizem sobre o tema?* Obtido de Gestão do Projeto: <http://gestaodoprojeto.com.br/site/ferramentas-e-tecnicas/tomada-de-decisao-o-que-os-autores-dizem-sobre-o-tema/>, consultado em 10 de julho de 2018
- Dalgar, H., İbicioglu, H., & Kocabiyik, T. (2010). Financial Statement Utilization During Decision Making Process in Smes: A Comparative Study on European and Turkish Managers. *Marmara Üniversitesi*, XXVIII (1), 209-226.
- Druker, P., & Wartzaman, R. (2010). *As Lições de Peter F. Drucker*. Lisboa: Verbo.
- Duarte, M., & Ribeiro, M. (2007). Contabilidade criativa: algumas abordagens. *Revista TOC*, 93, 29-35.
- Duarte, M., Rodrigues, J., & Sotomayor, A. (2014). *Princípios de Gestão das Organizações*. Rei dos Livros.

- Estrela, S. C. (2014). *A Gestão da Informação na Tomada de Decisão das PME da Região Centro*. Coimbra: Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra. Tese de Doutoramento.
- Faria, M. (2007). Contabilidade criativa navega de acordo com as conveniências. *Jornal de contabilidade*, 364, 224 - 228.
- Fernandes, R., Morgado, C., Pires, R., & Santos, A. (2007). Normalização Contabilística em Portugal: Situação atual e futura. *XIV Congreso AECA "Empresa y Sociedad: respondiendo al cambio"* (pp. 1-18). Valencia, España: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Ferreira, I. M. (2012). *Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME*. Leiria: Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria. Dissertação de Mestrado.
- Ferreira, R. (1984). *Normalização contabilística*. Coimbra: Livraria Arnado, Lda. .
- Gadea, J., & Gastón, S. (1999). *Contabilidad creativa*. Madrid: Editorial Civitas.
- Gomes, M. (2013). *A contabilidade como ferramenta de gestão empresarial*. Pouso Alegre, Brasil: Universidade do Vale do Sapucaí.
- Gonçalves, A. (2009). O Sistema de Normalização Contabilística. *Revisores e Auditores*, 3-4.
- Guimarães, J. (2007). A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC. *Revista TOC 91*, 42-56.
- Guth, S. (2013). As Decisões Financeiras e a Gestão do Controle. *Revista Brasileira de Gestão e Inovação*.
- Healy, P., & Wahlen, J. (1998). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard. *Accounting Horizons*.
- Johnson, G., Scholes, K., & Whittington, R. (2008). *Exploring Corporate Strategy*. New Jersey: Prentice Hall.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*.

- Kraemer, M. (2001). Ética, sigilo e o profissional contábil. *Contabilidade Vista & Revista*, 12 (2), 33-48.
- Laureano, R., & Pontes, S. (2014). *Relato Financeiro Diferenciado: Tendências da Investigação*. Obtido de Ordem dos Contabilistas Certificados - OCC: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/rlaureanoesergiop.pdf> consultado em 15 de junho de 2018
- Leite, J. (2012). *A Contabilidade como ferramenta indispensável à Gestão Empresarial*. Obtido de Administradores: <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/a-contabilidade-como-ferramenta-indispensavel-a-gestao-empresarial/64302/> acedido a 01 de julho de 2018
- Liu, X., & Wright, A. (2015). Managers' Unethical Fraudulent Financial Reporting: The Effect of Control Strength and Control Framing. *J Bus Ethics*, 295–310.
- Lopes, I. (2013). *Contabilidade Financeira – Preparação das Demonstrações Financeiras, sua Divulgação e Análise*. Lisboa: Escolar Editora.
- Lopes, I., & Pinheiro, M. (2012). A Qualidade da Informação Contabilística Antes e Após a Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: O Caso Português. *Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – Contabilidade e Gestão n.º 13*, pp. 9-51.
- Louro, A. I. (2007). *A Conformidade e a Fiabilidade da Informação Contabilística nas Instituições de Ensino Superior Português*. Braga: Universidade do Minho. Dissertação de Mestrado.
- Madeira, P. (2003). Ética e Deontologia - Uma visão aplicada a profissionais de gestão e contabilidade. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 453,, 211-219.
- Mancini, R., Mancini, R., & Yonemoto, H. (2010). *A Evolução da Contabilidade*. Obtido de Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewPDFInterstitial/2233/2396>
- Marquez, P. M. (2014). *a. “Management Reporting: Apoio à decisão”*. Lisboa: Universidade de Lisboa - Faculdade de Ciências. Dissertação de Mestrado.

- Martins, A. (2002). *Introdução à Análise Financeira de Empresa*. Lisboa: Vida Económica.
- Martins, B. (2014). *Tomada de decisão: analisando o uso de sistemas de informação na empresa Joagro Ferragens de Estrela/RS*. Lajeado: Centro Universitário Univates, Monografia de Bacharel.
- Monteiro, S. (2013). *Manual de Contabilidade Financeira*. Porto: Vida Económica.
- Morozini, J., Hein, N., & Olinquevitch, J. (2006). Seleção De Índices Na Análise De Balanços: Uma Aplicação Da Técnica Estatística ‘Acp’. *Revista Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo, 41*, 87-99.
- Mukhametzyanov, & Nugaev. (2016). Financial Statements as an Information Base for the Aanalysis and Management Decisions. *Journal of Economics and Economic Education Research, 17*(2), 47-54.
- Nabais, C., & Nabais, F. (2011). *Prática Financeira-Análise Económica e Financeira* (7.^a ed.). Fidel edições técnica.
- Nascimento, V. F. (2012). *Resistência à Mudança e Cinismo em Relação à Mudança: Análise numa Amostra de Jovens*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa - Instituto Superior de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado.
- Neves, J. (2012). *Análise e Relato Financeiro – Uma Visão Integrada da Gestão - 5ª Edição*. Lisboa: Textos Editores.
- Nunes, L. S. (2013). *A contabilidade financeira como sistema de informação*. Coimbra: Faculdade de Economia - Universidade de Coimbra. Relatório de estágio do mestrado.
- Nunes, L., & Serrasqueiro, Z. (2004). A informação contabilística na tomada de decisão dos empresários e/ou gestores: Um estudo sobre pequenas empresas. *X Congresso de Contabilidade Relato Financeiro e Responsabilidade Social* (pp. 1-10). Covilhã: Universidade da Beira Interior.
- Pinho, C., & Tavares, S. (2005). *Análise Financeira e Mercados*. Lisboa: Áreas Editora, SA.

- Pires, B. M. (2014). *Atitude dos gestores perante o relato financeiro fraudulento*. Lisboa: Instituto Superior de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado.
- Pontes, S. (2015). Alterações ao normativo contabilístico a entrar em vigor em 2016. *Formação Eventual da Ordem dos Contabilistas Certificados*. Ordem dos Contabilistas Certificados. Obtido de Formação Eventual da Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Rodrigues, J., & Simões, A. (2008). *Analisar a Performance*. Lisboa: Áreas Editora.
- Rosa, S. A. (2013). *A importância da Informação Financeira nas PME: mensuração do Ativo Fixo Tangível*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa. Tese de Doutoramento.
- Santos, M. M. (2014). *A relevância e utilidade das demonstrações financeiras : a perceção dos gestores das PME*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Dissertação de Mestrado.
- Sardinha, R. D. (2017). *Seleção de Estratégia de Sourcing em Atividades de Manutenção num Parque Eólico: Uma Análise Multicritério*. Lisboa: Faculdade de Ciências e Tecnologias, Universidade Nova de Lisboa. Dissertação de Mestrado.
- Schwartz, M. (2016). Ethical Decision-Making Theory: An Integrated Approach. *Journal of Business Ethics*, 139 (4), 755–776.
- Soares, J. (2010). *Sistema de Normalização Contabilística – Questões e Casos Práticos*. Lisboa: Plátano Editora.
- Sousa, A. S. (2015). *A Contabilidade Criativa*. Coimbra: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação do Mestrado .
- Tavares, A. (2015). O processo de normalização contabilística na União Europeia. *Revista TOC*, n. ° 182, 50-53.
- Tavares, C. A. (2014). *A gestão orçamental como instrumento de avaliação do desempenho e apoio à decisão - o caso da Associação WavEC*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Dissertação de Mestrado.

LEGISLAÇÃO:

Código Contributivo da Segurança Social

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC)

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (CIRS)

Código do Imposto sobre o valor Acrescentado (CIVA)

Código das Sociedades Comerciais (CSC)

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto

Portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro

Portaria n.º 208/2007, de 16 de fevereiro

Portaria 294-A/2013, de 30 de setembro

Sistema de Normalização Contabilística

ANEXOS

ANEXO 1

Aviso n.º 15652/2009 – Estrutura Concetual do SNC

Diário da República, 2.ª série — N.º 173 — 7 de Setembro de 2009

36227

Gabinete do Secretário de Estado do Tesouro e Finanças

Despacho n.º 20183/2009

Determino, a seu pedido, a cessação de funções no cargo de adjunta do meu Gabinete da Dr.ª Maria Leonor Saldanha Pereira Carreira da Cunha Torres, para o qual foi nomeada pelo despacho n.º 18 765/2005 (2.ª série), publicado no *Diário da República*, n.º 166, de 30 de Agosto de 2005.

O presente despacho produz efeitos reportados a 31 de Agosto de 2009.

28 de Agosto de 2009. — O Secretário de Estado do Tesouro e Finanças, *Carlos Manuel Costa Pina*.

202252053

Louvor n.º 594/2009

Ao cessar as suas funções louvo a Dr.ª Maria Leonor Saldanha Pereira Carreira da Cunha Torres, pela actividade desempenhada. Possuidora de apurados conhecimentos técnicos, na área do direito económico e financeiro e com uma carreira profissional excepcional, desempenhou sempre com excelente qualidade, dedicação e lealdade o trabalho que realizou, do qual destaco o exemplar acompanhamento dos processos de privatização, bem como das matérias referentes à actividade financeira, designadamente bancária, seguradora, e de cooperação financeira. Destaco ainda a sua participação em diversos grupos de trabalho, tendentes ao estudo e desenvolvimento de diversos projectos legislativos de índole financeira e de reforma administrativa e financeira do Estado, dos quais sublinho a sua participação no PRACE, no grupo de trabalho da reforma da lei das finanças regionais, da lei do combate ao branqueamento de capitais e da falsificação de moeda e também do contrato de seguro. E assim, da mais elementar justiça manifestar-lhe o meu profundo agradecimento neste louvor público.

28 de Agosto de 2009. — O Secretário de Estado do Tesouro e Finanças, *Carlos Manuel Costa Pina*.

202252045

Secretaria-Geral

Aviso n.º 15652/2009

Por Despacho n.º 589/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, foi homologada a seguinte Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

Sistema de Normalização Contabilística Estrutura Conceptual (EC)

Este documento tem por base a Estrutura Conceptual do IASB, constante do Anexo 5 das "Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho", publicado pela Comissão Europeia em Novembro de 2003.

Prefácio (parágrafo 1)

1 — As demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes.

Com efeito, todos os utentes tomam decisões económicas, nomeadamente para:

- (a) Decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio;
- (b) Avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão;
- (c) Avaliar a capacidade de a entidade pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados;
- (d) Avaliar a segurança das quantias emprestadas à entidade;
- (e) Determinar as políticas fiscais;
- (f) Determinar os lucros e dividendos distribuíveis;
- (g) Preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou
- (h) Regular as actividades das entidades.

As demonstrações financeiras são a maior parte das vezes preparadas de acordo com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.

Isto não significa que outros modelos e conceitos não pudessem ser mais apropriados, a fim de ir ao encontro do objectivo de proporcionar informações específicas.

Introdução (parágrafos 2 a 11)

Finalidade (parágrafos 2 a 4)

2 — Esta Estrutura estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades. O propósito desta Estrutura Conceptual é o de:

- (a) Ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;
- (b) Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;
- (c) Ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- (d) Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

3 — Esta Estrutura Conceptual não é uma NCRF e por isso não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação.

4 — A CNC reconhece que em alguns casos pode haver um conflito entre esta Estrutura Conceptual e uma qualquer NCRF. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura Conceptual.

Âmbito (parágrafos 5 a 7)

5 — Esta Estrutura Conceptual trata:

- (a) Do objectivo das demonstrações financeiras;
- (b) Das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;
- (c) Da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e
- (d) Dos conceitos de capital e de manutenção de capital.

6 — Esta Estrutura Conceptual respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais (daqui por diante referidas como "demonstrações financeiras") incluindo as demonstrações financeiras consolidadas. Tais demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e dirigem-se às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes. Alguns destes utentes podem exigir, e têm o poder de obter, informação para além da contida nas demonstrações financeiras. Muitos utentes, porém, têm de depender das demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira e, por isso, tais demonstrações financeiras devem ser preparadas e apresentadas com vista às suas necessidades. Os relatórios financeiros de finalidades especiais, por exemplo, prospectos e cálculos preparados para efeitos de tributação, estão fora do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, a Estrutura Conceptual pode ser aplicada na preparação de tais relatórios para finalidades especiais quando os seus requisitos o permitirem.

7 — Esta Estrutura Conceptual aplica-se às demonstrações financeiras de todas as entidades comerciais, industriais e de negócios que relatem, sejam do sector público ou do privado. Uma entidade que relata é uma entidade relativamente à qual existem utentes que confiam nas demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira acerca da entidade.

Conjunto completo de demonstrações financeiras (parágrafo 8)

8 — As demonstrações financeiras fazem parte do processo do relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras. Elas podem também incluir mapas suplementares e informação baseada em tais demonstrações ou derivada delas, e que se espera que seja lida juntamente com elas. Tais mapas e informações suplementares podem tratar, por exemplo, de informação financeira de segmentos industriais e geográficos e de divulgações acerca dos efeitos das variações de preços. As demonstrações financeiras não incluem, porém, elementos preparados pelo órgão de gestão, tais como relatórios, exposições, debate e análise e elementos similares que possam ser incluídos num relatório financeiro ou anual.

Utentes e as suas necessidades de informação (parágrafos 9 a 11)

9 — Nos utentes das demonstrações financeiras incluem-se investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público. Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem o seguinte:

(a) **Investidores** — Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente aos, e ao retorno proporcionado pelos, seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da entidade pagar dividendos.

(b) **Empregados** — Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da entidade proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.

(c) **Mutuantes** — Os mutuantes estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.

(d) **Fornecedores e outros credores comerciais** — Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa entidade durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da entidade como um cliente importante.

(e) **Clientes** — Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma entidade, especialmente quando com ela têm envolvimento a prazo, ou dela estão dependentes.

(f) **Governo e seus departamentos** — O Governo e os seus departamentos estão interessados na alocação de recursos e, por isso, nas actividades das entidades. Também exigem informação a fim de regular as actividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como base para estatísticas do rendimento nacional e outras semelhantes.

(g) **Público** — As entidades afectam o público de diversos modos. Por exemplo, podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.

10 — Se bem que nem todas as necessidades de informação destes utentes possam ser supridas pelas demonstrações financeiras, há necessidades que são comuns a todos os utentes.

11 — O órgão de gestão duma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras. O órgão de gestão está também interessado na informação contida nas demonstrações financeiras mesmo que tenha acesso a informação adicional de gestão e financeira que o ajude a assumir as suas responsabilidades de planeamento, de tomada de decisões e de controlo. O órgão de gestão tem a capacidade de determinar a forma e conteúdo de tal informação adicional para satisfazer as suas próprias necessidades. Porém, o relato de tal informação, está para além do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, as demonstrações financeiras publicadas são baseadas na informação usada pelo órgão de gestão acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira da entidade.

Objectivo das demonstrações financeiras (parágrafos 12 a 21)

12 — O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

13 — As demonstrações financeiras preparadas com esta finalidade vão de encontro às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes possam necessitar para tomarem decisões económicas uma vez que elas, em grande medida, retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira.

14 — Os utentes das demonstrações financeiras que desejem avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram confiados fazem-no a fim de que possam tomar decisões económicas; estas decisões podem incluir, por exemplo, deter ou vender o seu investimento na entidade ou reconduzir ou substituir o órgão de gestão.

Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira (parágrafos 15 a 21)

15 — As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e da tempestividade e certeza da sua geração. Esta capacidade determina em última instância, por exemplo, a capacidade de uma entidade pagar aos seus empregados e fornecedores, satisfazer pagamentos de juros, reembolsar empréstimos e fazer distribuições aos seus proprietários. Os utentes ficam mais habilitados para avaliar esta capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa se lhes for proporcionada informação que foque a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade.

16 — A posição financeira de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na predição da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa. A informação acerca da estrutura financeira é útil na predição de futuras necessidades de empréstimos e de como os lucros futuros e fluxos de caixa serão distribuídos entre os que têm interesses na entidade; é também útil ao prever que sucesso a entidade provavelmente terá em conseguir fundos adicionais. A informação acerca da liquidez e solvência é útil na predição da capacidade da entidade para satisfazer os seus compromissos financeiros à medida que se vencerem. A liquidez refere-se à disponibilidade de caixa no futuro próximo depois de ter em conta os compromissos financeiros durante este período. A solvência refere-se à disponibilidade de caixa durante prazo mais longo para satisfazer os compromissos financeiros a medida que se vencem.

17 — A informação acerca do desempenho de uma entidade, em particular a sua lucratividade, é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro. A informação acerca da variabilidade do desempenho é, a este respeito, importante. A informação acerca do desempenho é útil na predição da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes. É também útil na formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a entidade pode empregar recursos adicionais.

18 — A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas actividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato. Esta informação é útil ao proporcionar ao utente uma base para determinar a capacidade de uma entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. Ao construir uma demonstração de alterações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de várias maneiras, tais como todos os recursos financeiros, capital circulante, activos líquidos ou caixa. Esta estrutura conceptual não assume nenhuma definição específica de fundos.

19 — A informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada.

20 — As partes componentes das demonstrações financeiras inter-relacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação distinta das outras, é provável que nenhuma só por si sirva um propósito único ou proporcione toda a informação que satisfaça as necessidades particulares dos utentes. Por exemplo, uma demonstração de resultados proporciona uma imagem incompleta do desempenho a menos que seja usada juntamente com o balanço e a demonstração das alterações da posição financeira.

Notas às demonstrações financeiras (parágrafo 21)

21 — As demonstrações financeiras também contêm notas e quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, elas podem conter informação adicional que seja relevante para as necessidades dos utentes acerca dos itens do balanço e da demonstração dos resultados. Podem incluir divulgações acerca dos riscos e incertezas que afectem a entidade e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço (tais como recursos minerais). A informação acerca dos segmentos geográficos e industriais e os efeitos na entidade das variações de preços é também muitas vezes proporcionada na forma de informação suplementar.

Pressupostos subjacentes (parágrafos 22 e 23)

Regime de acréscimo (periodização económica) (parágrafo 22)

22 — A fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.

Continuidade (parágrafo 23)

23 — As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.

Características qualitativas das demonstrações financeiras (parágrafos 24 a 48)

24 — As características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Compreensibilidade (parágrafo 25)

25 — Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas, a incluir nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para a tomada de decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.

Relevância (parágrafos 26 a 28)

26 — Para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.

27 — As funções preditiva e confirmatória da informação estão inter-relacionadas. Por exemplo, a informação acerca do nível corrente e da estrutura da detenção de activos tem valor para os utentes, quando estes se esforçam por prever a capacidade da entidade para tirar vantagem das oportunidades e a capacidade de reagir a situações adversas. A mesma informação desempenha um papel confirmatório a respeito de previsões passadas, acerca, por exemplo, do caminho em que a entidade seria estruturada ou do resultado de operações planeadas.

28 — A informação acerca da posição financeira e do desempenho passado é frequentemente usada como a base para prever a posição financeira e o desempenho futuros e outros assuntos em que os utentes estejam directamente interessados, tais como pagamento de dividendos e de salários, movimentos de preços de títulos e a capacidade da entidade de satisfazer os seus compromissos a medida que se vençam. Para ter valor preditivo, a informação não necessita de estar na forma de uma previsão explícita. A capacidade de fazer previsões a partir das demonstrações financeiras é porém melhorada pela maneira como é apresentada a informação sobre as transações e acontecimentos passados. Por exemplo, o valor preditivo da demonstração dos resultados é aumentado se os itens dos rendimentos ou de gastos não usuais, anormais e não frequentes forem separadamente divulgados.

Materialidade (parágrafos 29 e 30)

29 — A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação é por si mesma suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, o relato de um novo segmento pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à entidade independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período de relato. Noutros casos, quer a natureza quer a materialidade são importantes, como por exemplo, as quantias de inventários detidas em cada uma das principais categorias que sejam apropriadas para o negócio.

30 — A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tenha de ter para ser útil.

Fiabilidade (parágrafos 31 a 38)

31 — Para que seja útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.

32 — A informação pode ser relevante mas tão pouco fiável por natureza ou representação que o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador. Por exemplo, se a validade e quantia de uma reclamação por danos sob acção legal estiverem em disputa, pode ser inapropriado para a entidade reconhecer no balanço a quantia inteira da reclamação, embora possa ser apropriado divulgar a quantia e circunstâncias da reclamação.

Representação fidedigna (parágrafos 33 e 34)

33 — Para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, o balanço deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos de que resultem activos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato que satisfaçam os critérios de reconhecimento.

34 — A maior parte da informação financeira está sujeita a algum risco de não chegar a ser a representação fidedigna daquilo que ela pretende retratar. Isto não é devido a preconceito, mas antes a dificuldades inerentes seja na identificação das transações e outros acontecimentos a serem mensurados seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam comunicar mensagens que correspondam a essas transações e acontecimentos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens poderá ser tão incerta que as entidades geralmente não os reconhecerão nas demonstrações financeiras; por exemplo, se bem que a maior parte das entidades gerem internamente *trespasse (goodwill)* no decorrer do tempo, é geralmente difícil identificar ou mensurar com fiabilidade esse *trespasse (goodwill)*. Noutros casos, porém, pode ser relevante reconhecer os itens e divulgar o risco de erro que rodeia o seu reconhecimento e a sua mensuração.

Substância sobre a forma (parágrafo 35)

35 — Se a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transações ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela sua forma legal ou idealizada. Por exemplo, uma entidade pode alienar um activo a uma terceira entidade de tal maneira que a documentação tenha por fim passar a propriedade legal a essa entidade; contudo, podem existir acordos que assegurem que a entidade continua a fruir os benefícios económicos incorporados no activo. Em tais circunstâncias, o relato de uma venda não representaria fidedignamente a transação celebrada (se na verdade houve uma transação).

Neutralidade (parágrafo 36)

36 — Para que seja fiável, a informação contida nas demonstrações financeiras tem de ser neutra, isto é, livre de preconceitos. As demonstrações financeiras não são neutras se, por via da selecção ou da apresentação da informação, elas influenciarem a tomada de uma decisão ou um juízo de valor a fim de atingir um resultado ou um efeito predeterminado.

Prudência (parágrafo 37)

37 — Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade.

Plenitude (parágrafo 38)

38 — Para que seja fiável, a informação nas demonstrações financeiras deve ser completa dentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que a informação seja falsa ou enganadora e por conseguinte não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

Comparabilidade (parágrafos 39 a 42)

39 — Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo nessa entidade e de maneira consistente para diferentes entidades.

40 — Uma implicação importante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações. Os utentes necessitam de ser capazes de identificar diferenças entre as políticas contabilísticas para transacções e outros acontecimentos semelhantes usados pela mesma entidade de período para período e entre diferentes entidades. A conformidade com as NCRF, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas usadas pela entidade, ajuda a conseguir comparabilidade.

41 — A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se torne um impedimento à introdução de normas contabilísticas melhoradas. Não é apropriado que uma entidade continue a contabilizar da mesma maneira uma transacção ou outro acontecimento se a política adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade. É também inapropriado que uma entidade deixe as suas políticas contabilísticas inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e fiáveis.

42 — Porque os utentes desejam comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente dos períodos precedentes.

Constrangimentos à informação relevante e fiável (parágrafos 43 a 45)**Tempestividade (parágrafo 43)**

43 — Se houver demora indevida no relato da informação ela pode perder a sua relevância. O órgão de gestão pode necessitar de balancear os méritos relativos do relato tempestivo com o fornecimento de informação fiável. Para proporcionar informação numa base tempestiva pode muitas vezes ser necessário relatar antes de serem conhecidos todos os aspectos de uma transacção ou outro acontecimento, diminuindo por conseguinte a fiabilidade. Ao contrário, se o relato for demorado até que todos os aspectos sejam conhecidos, a informação pode ser altamente fiável mas de pouca utilidade para os utentes que tenham tido entretanto de tomar decisões. Para conseguir a ponderação entre relevância e fiabilidade, a consideração dominante é a de como melhor satisfazer as necessidades dos utentes nas tomadas de decisões económicas.

Balanceamento entre benefício e custo (parágrafo 44)

44 — A ponderação entre benefício e custo é mais um constrangimento influente do que uma característica qualitativa. Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de a proporcionar. A avaliação dos benefícios e custos é, contudo, substancialmente um processo de ajuizamento. Para além disso, os custos não recaem necessariamente sobre os utentes que fluem os benefícios. Os benefícios podem também ser usufruídos pelos utentes que não sejam aqueles para quem a informação é preparada; por exemplo, o fornecimento de informação adicional a mutuantes pode reduzir os custos dos empréstimos obtidos por uma entidade. Por estas razões é difícil aplicar um teste custo — benefício a qualquer caso particular. Não obstante, os normalizadores em particular, assim como os preparadores e utentes das demonstrações financeiras, devem estar conscientes deste constrangimento.

Balanceamento entre características qualitativas (parágrafo 45)

45 — Na prática é muitas vezes necessário um balanceamento, ou um compromisso, entre características qualitativas. Geralmente a aspiração é conseguir um balanceamento apropriado entre as características a fim de ir ao encontro dos objectivos das demonstrações financeiras. A importância relativa das características em casos diferentes é uma questão de juízo de valor profissional.

Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada (parágrafo 46)

46 — As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando apropriadamente, a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade. Se bem que esta Estrutura Conceptual não trate directamente tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação.

Elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 47 a 79)

47 — As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço; concordantemente, esta Estrutura Conceptual não identifica nenhuns elementos que sejam exclusivos daquela demonstração.

48 — A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Os activos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da entidade a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.

Posição financeira (parágrafos 49 a 51)

49 — Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio. São definidos como segue:

- (a) Activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- (b) Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluio de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;
- (c) Capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

50 — As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Por conseguinte, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como activos ou como passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento debatidos nos parágrafos 80 a 96. Particularmente, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão para ou de

uma entidade tem de ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 81 antes de um activo ou passivo ser reconhecido.

51 — Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dá origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidos como tais no balanço do locatário.

Activos (parágrafos 52 a 58)

52 — Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da entidade. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir os esforços de caixa, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção.

53 — Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes; pelo facto de estes bens e serviços poderem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para pagá-los, contribuindo assim para o fluxo de caixa da entidade. O próprio dinheiro presta um serviço a entidade por causa da sua predominância sobre os outros recursos.

54 — Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:

- (a) Usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
- (b) Trocado por outros activos;
- (c) Usado para liquidar um passivo; ou
- (d) Distribuído aos proprietários da entidade.

55 — Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo; daqui que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se espera que deles fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se eles forem controlados pela entidade.

56 — Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e propriedades, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial; por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o "know-how" obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse "know-how", uma entidade controle os benefícios que espera que dele fluam.

57 — Os activos de uma entidade resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As entidades normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos; incluem-se como exemplos a propriedade recebida do Governo por uma entidade como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daqui que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz a definição de activos.

58 — Há uma íntima associação entre dispêndios em que se incorrem e activos que se geram mas ambos não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma entidade incorre em dispêndios, isto possa proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados mas não é prova conclusiva de que um item que satisfaz a definição de activo tenha sido obtido. Semelhantemente a ausência de um dispêndio relacionado não evita que um item satisfaz a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Passivos (parágrafos 59 a 63)

59 — Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações negociais ou de agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma entidade decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, são passivos as quantias que se espera que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos.

60 — Deve distinguir-se entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Por exemplo, uma decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá, por si própria, origem a uma obrigação presente. Normalmente uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falta de honrar o compromisso, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, deixa a entidade com pouca ou nenhuma margem para evitar o exfluio de recursos para uma outra parte.

61 — A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a entidade ceda recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de maneiras várias, por exemplo, por:

- (a) Pagamento a dinheiro;
- (b) Transferência de outros activos;
- (c) Prestação de serviços;
- (d) Substituição dessa obrigação por outra ou
- (e) Conversão da obrigação em capital próprio.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como um credor abdicar ou perder os seus direitos.

62 — Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.

63 — Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa, designando-se estes passivos como provisões. Quando uma provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz a definição do parágrafo 49(b), ela é um passivo mesmo que a respectiva quantia tenha de ser estimada. Como exemplos indicam-se as provisões para pagamentos a serem feitos relativamente a garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.

Capital próprio (parágrafos 64 a 67)

64 — Se bem que o capital próprio seja definido no parágrafo 49(c) como um residuo, ele pode ser subclássificado no balanço. Por exemplo, numa sociedade, os fundos contribuídos pelos accionistas, os resultados transitados, as reservas que representem apropriações de resultados transitados e as reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da entidade distribuir ou, de outra maneira, aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de detentores de capital numa entidade terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital próprio contribuído.

65 — A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar a entidade e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes. As transferências para tais reservas são apropriações de resultados transitados, não sendo, por conseguinte, gastos.

66 — A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Normalmente, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da entidade ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos

numa base fragmentária quer da entidade como um todo segundo o pressuposto da continuidade.

67 — As actividades comerciais, industriais e de negócios, são muitas vezes levadas a efeito por meio de entidades tais como entidades em nome individual, parcerias, empreendimentos conjuntos e variados tipos de entidades estatais de negócios. A estrutura legal e reguladora para tais entidades é muitas vezes diferente da aplicável às sociedades. Por exemplo, podem existir algumas restrições na distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de quantias incluídas no capital próprio. Contudo, a definição de capital próprio e os outros aspectos desta Estrutura Conceptual que tratam do capital próprio são apropriados para tais entidades.

Desempenho (parágrafos 68 a 71)

68 — O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são rendimentos e gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e consequentemente do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação das suas demonstrações financeiras. Estes conceitos são tratados nos parágrafos 100 a 108.

69 — Os elementos de rendimentos e de gastos são definidos como se segue:

(a) Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influsos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio;

(b) Gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exflusos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

70 — As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são tratados nos parágrafos 80 a 96.

71 — Os rendimentos e os gastos são apresentados na demonstração dos resultados de formas diversificadas, a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Esta diversificação é feita na base de que a origem de um item é relevante na avaliação da capacidade da entidade gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro.

Rendimentos (parágrafos 72 a 75)

72 — A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas.

73 — Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

74 — Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que provêm da revalorização de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos na quantia escriturada de activos a longo prazo. Quando os ganhos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito de tomar decisões económicas. Os ganhos são muitas vezes relatados líquidos de gastos relacionados.

75 — Várias espécies de activos podem ser recebidos ou aumentados através dos rendimentos; exemplos incluem o dinheiro, dívidas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma entidade pode fornecer bens e serviços a um mutuante em liquidação de uma obrigação para reembolsar um empréstimo por liquidar.

Gastos (parágrafos 76 a 78)

76 — A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da

entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluso ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.

77 — As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

78 — As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.

Ajustamentos de manutenção do capital (parágrafo 79)

79 — A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições de capital próprio. Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfaçam a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização. Estes conceitos de manutenção do capital são tratados nos parágrafos 100 a 108 desta Estrutura Conceptual.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 80 a 98)

80 — Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 81. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falta do reconhecimento de tais itens não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

81 — Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:

- (a) For provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e
- (b) O item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

82 — Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e por isso se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário ter em atenção as condições de materialidade tratadas nos parágrafos 29 e 30. A inter-relação entre os elementos significa que um item que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um activo, requer automaticamente o reconhecimento de um outro elemento, por exemplo, rendimento ou um passivo.

Probabilidade de benefícios económicos futuros (parágrafo 83)

83 — O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza em que os benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para, ou de, a entidade. O conceito está em harmonia com a incerteza que caracteriza o ambiente em que uma entidade opera. As avaliações do grau de incerteza ligadas ao fluxo de benefícios económicos futuros são feitas com base nas provas disponíveis aquando da preparação das demonstrações financeiras. Por exemplo, quando for provável que uma dívida a receber devida por uma entidade venha a ser paga, é justificável então, na ausência de provas em contrário, reconhecer a dívida a receber como um activo. Para uma grande população de dívidas a receber, porém, é considerado provável algum grau de não pagamento; daqui que seja reconhecido um gasto que represente a redução esperada de benefícios económicos.

Fiabilidade da mensuração (parágrafos 84 a 86)

84 — O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade

como referido nos parágrafos 31 a 38 desta Estrutura Conceptual. Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, os proventos esperados de uma acção judicial podem estar de acordo com as definições quer de activo quer de rendimento assim como do critério de probabilidade para reconhecimento; porém, se não for possível que a reivindicação seja mensurada com fiabilidade, ela não deve ser reconhecida como activo ou como rendimento; a existência da reivindicação, porém, será divulgada nas notas anexas, material explicativo ou mapas suplementares.

85 — Um item que, num dado momento, falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento do parágrafo 81 pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.

86 — Um item que possua as características essenciais de um elemento mas falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento pode no entanto exigir divulgação nas notas, material explicativo ou em mapas suplementares. Isto é apropriado quando o reconhecimento do item seja considerado relevante pelos utentes das demonstrações financeiras para a avaliação da posição financeira, desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade pelos utentes das demonstrações financeiras.

Reconhecimento de activos (parágrafos 87 e 88)

87 — Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

88 — Um activo não é reconhecido no balanço quando, relativamente ao dispêndio incorrido, seja considerado improvável que benefícios económicos fluam para a entidade para além do período contabilístico corrente. Em vez disso, tal transacção resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não implica que a intenção do órgão de gestão, ao incorrer no dispêndio, fosse outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a entidade, ou que a gestão dos negócios fosse mal orientada. A única implicação é a de que o grau de certeza de que os benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.

Reconhecimento de passivos (parágrafo 89)

89 — Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade. Na prática, as obrigações ao abrigo de contratos que estejam proporcional e igualmente não executadas (por exemplo passivos por inventários encomendados mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidos como passivos nas demonstrações financeiras. Porém, tais obrigações podem satisfazer a definição de passivos e, desde que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos nas circunstâncias particulares, podem qualificar-se para reconhecimento. Em tais circunstâncias, o reconhecimento de passivos implica o reconhecimento dos activos ou gastos relacionados.

Reconhecimento de rendimentos (parágrafos 90 e 91)

90 — Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento dos rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou com diminuições em passivos (por exemplo, o aumento líquido em activos provenientes de uma venda de bens ou de serviços ou a diminuição em passivos provenientes do perdão de uma dívida a pagar).

91 — Os procedimentos geralmente adoptados na prática para o reconhecimento de um rendimento, por exemplo, o requisito de que o rédito deve ser gerado, são aplicações dos critérios de reconhecimento nesta Estrutura Conceptual. Tais procedimentos dirigem-se geralmente à restrição do reconhecimento como rendimentos aqueles itens que possam ser mensurados com fiabilidade e que tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de gastos (parágrafos 92 a 96)

92 — Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de

um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamento).

93 — Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento segundo esta Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.

94 — Quando se espere que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao se reconhecerem os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o *trespasse* (*goodwill*), as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extinguem.

95 — Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e somente se, os benefícios económicos futuros não se qualificarem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.

96 — Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, o que sucede quando surge um passivo por garantia de um produto.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras (parágrafos 97 a 99)

97 — Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração.

98 — São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:

(a) *Custo histórico*. Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

(b) *Custo corrente*. Os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.

(c) *Valor realizável (de liquidação)*. Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.

(d) *Valor presente*. Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

(e) *Justo valor*. Quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

99 — A base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente escriturados pelo mais baixo do custo ou

do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser escriturados pelo seu valor de mercado e os passivos por pensões de reforma são escriturados pelo seu valor presente.

Conceitos de capital e manutenção de capital (parágrafos 100 a 108)

Conceitos de capital (parágrafos 100 e 101)

100 — Geralmente as entidades adoptam um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. No conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da entidade. No conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, em unidades de produção diária.

101 — A selecção por uma entidade do conceito apropriado de capital deve basear-se nas necessidades dos utentes das suas demonstrações financeiras. Por conseguinte, um conceito financeiro de capital deve ser adoptado se os utentes das demonstrações financeiras estiverem principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, porém, a principal preocupação dos utentes for a capacidade operacional da entidade, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica o objectivo a ser atingido na determinação do lucro, mesmo que possam existir algumas dificuldades de mensuração do lucro, mesmo que possam existir algumas dificuldades de mensuração do lucro.

Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro (parágrafos 102 a 108)

102 — Os conceitos de capital no parágrafo 100 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção do capital:

(a) **Manutenção do capital financeiro.** Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser mensurada quer em unidades monetárias nominais quer em unidades de poder de compra constante.

(b) **Manutenção do capital físico.** Por este conceito um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos, proprietários durante o período.

103 — O conceito de manutenção do capital está ligado à forma como uma entidade define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado; é um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e o retorno do seu capital; só os inflúos de activos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser vistos como lucro e por conseguinte como um retorno sobre o capital. Daqui que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) terem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos a quantia residual é um prejuízo.

104 — O conceito de manutenção do capital físico requer a adopção da base de mensuração pelo custo corrente. O conceito de manutenção do capital financeiro, porém, não requer o uso de uma base particular de mensuração. A selecção da base segundo este conceito está dependente do tipo de capital financeiro que a entidade está a procurar manter.

105 — A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção do capital é o tratamento dos efeitos das alterações dos preços nos activos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade tem mantido o seu capital se tiver tanto capital no fim do período como tinha no começo do mesmo.

106 — Pelo conceito de manutenção do capital financeiro quando o capital seja definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal durante o período. Por conseguinte, os aumentos dos preços dos activos detidos durante o período, convencionalmente referidos como ganhos de detenção, são, conceptualmente, lucros. Podem, porém, não ser reconhecidos como tal até que os activos sejam alienados numa transacção de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro seja definido em termos de unidades de poder de compra constante, o lucro representa o aumento de poder de compra investido durante o período. Por conseguinte, apenas aquela parte do aumento nos preços dos activos que exceda o aumento no nível geral de preços é vista como lucro. O resto do aumento é tratado como ajustamento da manutenção do capital e, daqui, como parte do capital próprio.

107 — Pelo conceito de manutenção do capital físico quando o capital seja definido em termos da capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento nesse capital durante o período. Todas as alterações de preços que afectem os activos e passivos da entidade são vistas como alterações na mensuração da capacidade física produtiva da entidade, daqui que sejam tratadas como ajustamentos da manutenção do capital, que fazem parte do capital próprio, e não como lucro.

108 — A selecção das bases de mensuração e do conceito de manutenção do capital determina o modelo contabilístico usado na preparação das demonstrações financeiras. Modelos contabilísticos diferentes exibem diferentes graus de relevância e de fiabilidade e, como noutras áreas, tem de se procurar um balanceamento entre relevância e fiabilidade.

27 de Agosto de 2009. — Pelo Secretário-Geral, em substituição, Ana Bernardo.

202346984

Aviso n.º 15653/2009

Por Despacho n.º 586/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, foram homologadas as seguintes Normas Interpretativas do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

Norma Interpretativa 1

Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais

Esta Norma Interpretativa decorre da SIC 12 — Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Questão (parágrafos 1 a 7)
1 — Uma entidade pode ser criada para cumprir um objectivo restrito e bem definido (por exemplo, efectuar actividades de locação, de pesquisa e desenvolvimento ou uma titularização de activos financeiros). Tal entidade de finalidade especial ("EFE") pode tomar a forma de uma sociedade, uma parceria ou um trust. As EFEs são muitas vezes criadas com acordos jurídicos que impõem limites estritos e por vezes permanentes aos poderes de tomada de decisão do seu órgão de gestão ou trustee sobre as operações da EFE. Frequentemente, estas cláusulas especificam que a política que guia as actividades contínuas da EFE não podem ser modificadas, a não ser pelo seu criador ou patrocinador (isto é, funcionam no chamado "autopilot").

2 — O patrocinador (ou a entidade a favor de quem a EFE foi constituída) frequentemente transfere activos para a EFE, obtém o direito de usar activos detidos pela EFE ou executa serviços para a EFE, embora outras partes ("fornecedores de capital") possam proporcionar o financiamento da EFE. Uma entidade que efectue transacções com uma EFE (frequentemente o criador ou o patrocinador) pode em substância controlar a EFE.

3 — Um interesse de benefícios numa EFE pode, por exemplo, tomar a forma de um instrumento de dívida, de um instrumento de capital próprio, de um direito de participação, de um interesse residual ou de uma locação. Alguns interesses de benefícios podem simplesmente proporcionar ao detentor uma taxa de retorno fixada ou declarada, enquanto outros dão ao detentor direitos ou o acesso a outros benefícios económicos futuros das actividades da EFE. Na maioria dos casos, o criador ou o patrocinador (ou a entidade a favor de quem a EFE foi criada) retém um interesse de benefícios significativo nas actividades da EFE, mesmo que possa possuir pouco ou nenhum do capital próprio da EFE.

4 — A NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação exige a consolidação de entidades que sejam controladas pela entidade que relata. Porém, a Norma não proporciona orientação específica sobre a consolidação de EFE.

5 — A questão que se coloca é em que circunstâncias uma entidade deve consolidar uma EFE.

6 — Esta Norma Interpretativa não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou planos de remuneração em capital próprio.

7 — Uma transferência de activos de uma entidade para uma EFE pode qualificar-se como uma venda por essa entidade. Mesmo se a transferência se qualificar como uma venda, as disposições da NCRF 15 e esta Norma Interpretativa podem significar que a entidade deve consolidar a EFE. Esta Norma Interpretativa não trata das circunstâncias em que se deve aplicar o tratamento de venda a entidade ou da eliminação das consequências de tal venda após a consolidação.

Entendimento (parágrafos 8 a 10)

ANEXO 2

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho



Direção de Serviços de Comunicação e Apoio ao Contribuinte

1.1 - O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este Sistema, à semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º do presente decreto-lei. Às microentidades (ME), às pequenas entidades (PE) e às entidades do setor não lucrativo (ESNL) aplica-se o SNC com as especificidades constantes do presente decreto-lei, em particular no que se refere às características próprias das ESNL, conforme explicitado no ponto 1.5 e seguintes.

1.2 - Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adotadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 (Diretiva Contabilística), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE.

1.3 - O SNC, que assimila a transposição da Diretiva Contabilística da UE, é composto pelos seguintes instrumentos:

Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

Modelos de demonstrações financeiras (MDF)

Códigos de contas (CC)

Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)

Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)

Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)

Norma contabilística para microentidades (NC-ME)

Normas interpretativas (NI)

A Estrutura conceptual baseada no anexo 5 das «Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho», publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2003, que enquadra aqueles instrumentos, constitui um documento autónomo a publicar por aviso do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, no Diário da República.

1.4 - Sempre que o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que apresente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

1.5 - A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justificam que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos

directivas contabilísticas, que alterou as Directivas n.os 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/365/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros visando assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as normas internacionais de contabilidade (NIC), em vigor desde 1 de Maio de 2002. Através deste decreto-lei, o Estado Português exerceu a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, com respeito à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

No presente decreto-lei reafirma-se tal opção, agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio estabelecer a adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade - International Accounting Standards (IAS) e International Financial Reporting Standards (IFRS) e interpretações conexas - International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/IFRIC), dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira e que se traduzem, designadamente, por:

Concentração de actividades empresariais a nível nacional, europeu e mundial;

Desenvolvimento de grandes espaços económicos - «União Europeia», «Nafta», «Mercosul», «Sudeste Asiático»;

Regionalização e globalização dos mercados financeiros e das bolsas de valores;

Liberalização do comércio e globalização da economia;

Internacionalização das empresas, criação de subsidiárias, fusões, aquisições, empreendimentos conjuntos e alianças estratégicas.

Assim, e por força da orientação estratégica em matéria contabilística da União Europeia esboçada com a apresentação, pela Comissão Europeia, em Novembro de 1995, do documento «Harmonização contabilística - uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional» e do subsequente impulso político dado no Conselho de Lisboa, em Março de 2000, que estabeleceu a criação de serviços financeiros plenamente integrados, a União Europeia (UE) decidiu adoptar as normas internacionais de contabilidade do International Accounting Standards Board (IASB).

Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, o POC tem-se revelado, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

Entende-se, assim, facilmente, que à luz das profundas alterações verificadas nos últimos 25 anos, os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal, que nos domínios conceptual e instrumental transitam de 1977, já não respondem adequadamente às exigências contemporâneas e que por, conseqüente, importa proceder à sua modificação.

Adicionalmente, o acompanhamento da dinâmica de adopção, pela UE, das normas internacionais de contabilidade, tendo em vista a sua absorção no quadro contabilístico nacional, que se pretende actualizado, apela a que se adoptem procedimentos normativos suficientemente flexíveis.

Assim, a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e

regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português.

Consequentemente, procede-se à revogação do POC e legislação complementar criando-se o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na UE que é constituído pelos elementos fundamentais que se enunciam em seguida.

A «Estrutura conceptual», que segue de muito perto a «Estrutura conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras» do IASB, assumida e publicada pela UE. Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema.

As «Bases para a apresentação de demonstrações financeiras», nas quais se enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Os «Modelos de demonstrações financeiras», nos quais se consagram a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de balanço, de resultados (por funções e por naturezas), de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.

O «Código de contas», traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes, privados e públicos, e alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficiais.

As «Normas contabilísticas e de relato financeiro» (NCRF), núcleo central do SNC, adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

A «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF-PE), que, de forma unitária e simplificada, contempla os tratamentos de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação que, do cômputo dos consagrados nas NCRF, são considerados como os pertinentes e mínimos a ser adoptados por entidades cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites seguintes: a) total do balanço: (euro) 500 000; b) total de vendas líquidas e outros rendimentos: (euro) 1 000 000; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

Conceptualmente, o SNC caracteriza-se pelas linhas mestras essenciais adiante explicitadas.

Trata-se de um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE e, por outro lado, com as actuais versões das quarta e sétima directivas comunitárias sobre contas, respectivamente, de entidades individuais e grupos de sociedades.

Em conexão com o primeiro aspecto indicado, o SNC é um instrumento moderno ao serviço daquelas empresas portuguesas que, não tendo valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, têm uma dimensão, uma estrutura de capitais ou uma presença em determinadas actividades que as colocam em pleno ambiente globalizado de negócios, parceiros e fontes de financiamento. Com capitais públicos ou privados, existe um significativo universo de grandes e médias empresas e grupos nacionais que carecem de produzir e divulgar demonstrações financeiras adequadas aos vários mercados onde operam ou onde se financiam.

Tendo em conta as entidades a que se destina o SNC, no processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade houve a preocupação de, sem distorcer a homogeneidade, a qualidade e

a coerência global, eliminar tratamentos pouco ou nada aplicáveis à realidade nacional e evitar níveis de exigência informativa porventura excessivos.

Por outro lado, é criada uma norma especificamente destinada às entidades de menor dimensão que, assente na mesma filosofia de conceitos e orientada pelos mesmos requisitos técnicos de referência, permite delimitar e simplificar num único documento, mais acessível e de mais fácil aplicação, as exigências contabilísticas mais comuns a esse universo.

Assegura-se, assim, inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos seguintes três grandes grupos de entidades que operam em Portugal:

Empresas com valores cotados que aplicam directamente as normas internacionais de contabilidade;

Restantes empresas dos sectores não financeiros, que aplicarão as NCRF;

Empresas de menor dimensão que aplicarão a NCRF-PE.

É criada, deste modo, uma estrutura que pretende assegurar a coerência horizontal entre as normas, e, quanto às entidades a que se aplica, viabilizar uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na sua dimensão impliquem diferentes exigências de relato.

Com a preocupação de integrar no SNC a problemática da consolidação de contas, inclui-se no presente decreto-lei a respectiva disciplina jurídica e normativa, estabelecendo os requisitos relativos à obrigatoriedade de certas entidades terem de preparar e apresentar demonstrações financeiras consolidadas, bem como à sua dispensa e exclusão.

Foi ouvida a Comissão de Normalização Contabilística.

Foram ouvidos, a título facultativo, a Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários, o Banco de Portugal e o Instituto de Seguros de Portugal.

Assim:

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º
Objeto

É aprovado o Sistema de Normalização Contabilística, doravante designado por SNC, anexo ao presente decreto-lei e que dele faz parte integrante.

Artigo 2.º
Definições

1 - Para efeitos do presente decreto-lei, considera-se:

- a) «Controlo» o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma;
- b) «Demonstrações financeiras consolidadas» as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica;
- c) «Empresa-mãe» uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias;

1.1 - O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e é designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este Sistema, à semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 4.º e 5.º do presente decreto-lei. Às microentidades (ME), às pequenas entidades (PE) e às entidades do setor não lucrativo (ESNL) aplica-se o SNC com as especificidades constantes do presente decreto-lei, em particular no que se refere às características próprias das ESNL, conforme explicitado no ponto 1.5 e seguintes.

1.2 - Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adotadas na União Europeia (UE), bem como coerente com a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 (Diretiva Contabilística), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE.

1.3 - O SNC, que assimila a transposição da Diretiva Contabilística da UE, é composto pelos seguintes instrumentos:

Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

Modelos de demonstrações financeiras (MDF)

Códigos de contas (CC)

Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)

Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)

Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL)

Norma contabilística para microentidades (NC-ME)

Normas interpretativas (NI)

A Estrutura conceptual baseada no anexo 5 das «Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho», publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2003, que enquadra aqueles instrumentos, constitui um documento autónomo a publicar por aviso do membro do Governo com responsabilidade própria ou delegada pela área das finanças, no Diário da República.

1.4 - Sempre que o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que apresente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

1.5 - A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justificam que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos

que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades.

1.6 - As ESNL apresentam três características básicas distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas:

a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;

b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;

c) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação;

d) Acresce que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

1.7 - Nas ESNL, os utilizadores da informação financeira são as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública entre outros. Nesta conformidade:

a) Os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos;

b) Os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos;

c) Os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades;

d) Os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos;

e) O Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património;

f) O público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere.

2 - Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF)

2.1 - Âmbito, finalidade e componentes

2.1.1 - As BADF de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a

divulgação e aspetos particulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados, consoante os casos, nas NCRF, na NCRF-PE, na NCRF-ESNL ou na NC-ME.

2.1.2 - As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios elaborados especificamente para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas isoladamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospeto.

2.1.3 - As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objetivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados. Para satisfazer este objetivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

- a) Ativos;
- b) Passivos;
- c) Capital próprio ou fundos patrimoniais;
- d) Rendimentos (réditos e ganhos);
- e) Gastos (gastos e perdas);
- f) Outras alterações no capital próprio ou nos fundos patrimoniais; e
- g) Fluxos de caixa.

2.1.4 - Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- a) Um balanço;
- b) Uma demonstração dos resultados;
- c) Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- d) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- e) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações.

2.1.5 - As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na estrutura conceptual. Presume-se que a aplicação adequada das normas contabilísticas, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

2.1.6 - Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

- a) Selecione e adote políticas contabilísticas de acordo com a norma contabilística aplicável;
- b) Apresente a informação, incluindo as políticas contabilísticas adotadas de uma forma que proporcione a disponibilização de informação relevante, fiável, comparável e compreensível;
- c) Proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas normas contabilísticas possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.

2.1.7 - As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas, em notas ou material explicativo.

2.1.8 - A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade, quando usada juntamente com as restantes demonstrações financeiras, é útil ao proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

2.2 - Continuidade:

2.2.1 - Aquando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir encarando-a como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista a não ser adotar uma dessas alternativas, ou ainda, no caso das ESNL existam circunstâncias anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se indica tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira. No entanto, nas ESNL, este princípio não corresponde a um conceito económico ou financeiro puro, mas antes à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos. O órgão de gestão deve, em geral, divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade em prosseguir como uma entidade em continuidade. Quando as demonstrações financeiras não sejam preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com os fundamentos pelos quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.

2.2.2 - Ao avaliar se o pressuposto da entidade em continuidade é apropriado, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é considerado pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, pode concluir-se, sem necessidade de uma análise pormenorizada, que a base de contabilidade de entidade em continuidade é apropriada. Noutros casos, o órgão de gestão pode necessitar de considerar um vasto leque de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, com esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição, para poder preencher de forma apropriada o pressuposto da entidade em continuidade.

2.3 - Regime de acréscimo (periodização económica):

2.3.1 - Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, exceto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica).

2.3.2 - Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo (periodização económica), os itens são reconhecidos como ativos, passivos, capital próprio ou fundos patrimoniais, rendimentos e gastos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na estrutura conceptual.

2.4 - Consistência de apresentação:

2.4.1 - A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser mantida de um período para outro, a menos que:

a) Seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respetivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas contidas nas normas contabilísticas aplicáveis; ou

b) Uma norma contabilística estabeleça uma alteração na apresentação.

2.4.2 - Uma entidade deve alterar a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue a ser adotada, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido no ponto 2.7. Informação comparativa.

2.5 - Materialidade e agregação:

2.5.1 - Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se podem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

2.5.2 - As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transações ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou fundos patrimoniais e na demonstração de fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações seja nas notas do anexo. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode, porém, ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.

2.5.3 - Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito específico de apresentação ou divulgação, decorrente de uma norma contabilística, não necessita de ser satisfeito se a informação não for materialmente relevante.

2.6 - Compensação

2.6.1 - Os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, são mensurados separadamente e não devem ser compensados exceto quando tal for exigido ou permitido por uma norma contabilística.

2.6.2 - É importante que os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, exceto quando a

mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é considerada uma compensação.

2.6.3 - O rédito deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram rédito mas que são inerentes às principais atividades que o geram. Os resultados de tais transações são apresentados, quando esta apresentação reflita a substância da transação ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transação. Por exemplo:

a) Os ganhos e perdas na alienação de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, são relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do ativo e os gastos de venda relacionados; e

b) Os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a norma contabilística respetiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

2.6.4 - Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transações semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

2.7 - Informação comparativa:

2.7.1 - O balanço de abertura de um período corresponde ao balanço de encerramento do período anterior. A menos que uma norma contabilística o permita ou exija de outra forma, deve ser divulgada informação comparativa com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

2.7.2 - Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e esteja ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço e da informação acerca das medidas adotadas durante o período para resolver a incerteza.

2.7.3 - Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras sejam emendadas, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

2.7.4 - Quando as quantias comparativas sejam reclassificadas, uma entidade deve divulgar:

a) A natureza da reclassificação;

b) A quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e

c) A razão para a reclassificação.

2.7.5 - Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

- a) A razão para não as reclassificar, e
- b) A natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

2.7.6 - Aperfeiçoar a comparabilidade de informação interperíodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.

2.8 - Mensuração:

2.8.1 - As rubricas reconhecidas nas demonstrações financeiras são mensuradas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, tal como explicitado nos pontos seguintes, exceto se uma NCRF dispuser diferentemente.

2.8.2 - Considera-se custo de aquisição o preço a pagar e as despesas acessórias, uma vez deduzidas as reduções acessórias.

2.8.3 - Considera-se custo de produção o custo de aquisição das matérias-primas e dos consumíveis, os custos diretamente atribuíveis ao produto em questão, bem como os custos gerais fixos e variáveis indiretamente atribuíveis aos produtos em questão, na medida em que digam respeito ao período de produção. Não são incluídos no custo de produção os custos de distribuição.

2.8.4 - Consideram-se ajustamentos de valor os ajustamentos destinados a ter em conta a alteração, definitiva ou não, da quantia pela qual os elementos do ativo se encontrem mensurados à data do balanço.

3 - Modelos de Demonstrações Financeiras:

3.1 - São publicados através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, os modelos para as demonstrações financeiras referidas no artigo 11.º do presente decreto-lei.

3.2 - Os referidos modelos obedecem, em particular, ao disposto no ponto 2, podendo, também, ser utilizados pelas entidades que se encontrem obrigadas ou tenham usado a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

3.3 - (Revogado.)

4 - Códigos de contas (CC)

4.1 - É publicado através de portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, o Código de Contas de utilização generalizada, o Código de Contas específico das ESNL e o Código de Contas específico das microentidades, que se pretende sejam documentos não exaustivos, contendo no essencial:

- a) O quadro síntese de contas;
- b) O código de contas (lista codificada de contas); e

c) Notas de enquadramento.

4.2 - O CC de utilização generalizada pode ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

4.3 - No CC para as ESNL, a lista codificada de contas e as notas de enquadramento apenas incluem as especificidades inerentes a essas entidades. O CC, com as especificidades relativas às ESNL, pode ser utilizado pelas entidades, de entre estas, que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

5 - Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF):

5.1 - As NCRF constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade, adotadas na UE, tendo em conta o tecido empresarial português e o facto de algumas entidades se encontrarem obrigadas ou terem a opção de aplicar as citadas normas internacionais, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Acolhem, igualmente, e no contexto das opções dadas aos Estados membros, as disposições constantes da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013. Assim, o conjunto das NCRF pode não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas.

5.2 - As NCRF são propostas pela CNC e publicadas através de avisos no Diário da República, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

6 - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades e Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

6.1 - Para as entidades que cumpram os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 9.º do presente decreto-lei e para as entidades referidas nas alíneas e) e g) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma, são propostas pela CNC e publicada através de aviso no Diário da República, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, respetivamente, a «Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades» (NCRF-PE) e a «Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo» (NCRF-ESNL). Estas normas são de aplicação obrigatória para as entidades que, de entre aquelas, não optem pela aplicação do conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, no caso das entidades do setor não lucrativo, ou das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002. Quando uma entidade optar pela aplicação do conjunto das NCRF, deve utilizar os modelos de demonstrações financeiras previstos para as entidades sujeitas ao conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, no caso das entidades do setor não lucrativo.

6.2 - A NCRF-PE e a NCRF-ESNL condensam os principais aspetos de reconhecimento e mensuração, extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.

6.3 - Sempre que a NCRF-PE ou a NCRF-ESNL não respondam a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa

data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às NCRF e NI;

Às NIC, adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/02 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

7 - Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME)

7.1 - Esta norma é de aplicação obrigatória para as microentidades. Sem prejuízo do disposto anteriormente, as microentidades podem optar pela aplicação das NCRF ou da NCRF-PE.

A NC-ME estabelece os aspetos de reconhecimento e mensuração tidos como requisitos contabilísticos simplificados aplicáveis às referidas entidades.

7.2 - A NC-ME é proposta pela CNC e publicada através de aviso no Diário da República, depois de homologada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar.

8 - Normas interpretativas (NI):

8.1 - Sempre que as circunstâncias o justifiquem e para esclarecimento e, ou para orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas normas interpretativas (NI).

8.2 - As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no Diário da República, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas.

ANEXO 3

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de Junho

Diário da República, 1.ª série—N.º 106—2 de junho de 2015

3471

de demonstrações financeiras consolidadas para grupos de pequenas empresas.

O presente decreto-lei, procedendo à transposição da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, tem em consideração a evolução atrás descrita e, nomeadamente por questões de segurança jurídica, de estabilidade para os preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras, de simplificação e redução de custos para as empresas, introduz no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) as alterações consideradas indispensáveis para garantir a sua conformidade com aquela diretiva, dentro das opções aí permitidas aos Estados membros.

Atento aos objetivos de simplificação presentes na diretiva procede-se assim a uma redução das divulgações exigidas pelas normas contabilísticas e de relato financeiro, especialmente no que respeita às microentidades. São acolhidas algumas das definições constantes da diretiva, procedendo-se ainda à alteração dos limites que definem as diferentes categorias de entidades.

Com vista à unidade e clareza do sistema contabilístico, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, é ainda alterado no sentido de passar a incorporar as disposições relativas às entidades do setor não lucrativo e às microentidades, até hoje constantes do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio, e da Lei n.º 55/2010, de 2 de setembro.

Por fim, de modo a permitir uma maior transparência dos pagamentos feitos por grandes empresas e entidades de interesse público ativas na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária a administrações públicas, o presente decreto-lei cria, para estas entidades, a obrigação de divulgação dos pagamentos relevantes feitos a administrações públicas, num relato separado de cariz anual.

Na sequência da publicação do presente decreto-lei serão alteradas as portarias e os avisos relativos aos instrumentos contabilísticos que compõem o SNC.

Foi ouvida a Comissão de Normalização Contabilística, o Instituto Nacional de Estatística, I. P., o Banco de Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Assim:

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

CAPÍTULO I

Disposição geral

Artigo 1.º

Objeto

1 — O presente decreto-lei transpõe para o ordenamento jurídico interno a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga as Diretivas n.ºs 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho.

2 — No âmbito do processo de transposição da diretiva referida no número anterior, o presente decreto-lei altera:

- a) O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro;
- b) O Código das Sociedades Comerciais;
- c) O Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio.

CAPÍTULO II

Sistema de Normalização Contabilística

Artigo 2.º

Alteração ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

Os artigos 2.º a 12.º e 14.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 2.º

[—]

1 — (Anterior proêmio do artigo.)

- a)
- b)
- c)
- d) 'Subsidiária', uma entidade, ainda que não constituída sob a forma de sociedade, que é controlada por uma outra entidade, designada por empresa-mãe, incluindo qualquer subsidiária da empresa-mãe de que essa empresa depende em última instância;
- e) 'Empresas coligadas', duas ou mais empresas em relação de grupo;
- f) 'Empresa associada', uma empresa na qual outra empresa tem uma participação e sobre cuja gestão política e financeira essa outra empresa exerce uma influência significativa, a qual se presume sempre que essa outra empresa detenha 20 % ou mais dos direitos de voto dos acionistas ou sócios da primeira;
- g) 'Grupo', uma empresa-mãe e todas as suas empresas subsidiárias;
- h) 'Entidades de interesse público', as entidades como tal definidas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho;
- i) 'Volume de negócios líquido', o montante que resulta da venda dos produtos e da prestação de serviços, após dedução dos descontos e abatimentos sobre vendas, do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos diretamente ligados ao volume de negócios.

2 — Para efeitos do disposto no presente decreto-lei, tratando-se de entidade para a qual o volume de negócios líquido, tal como definido na alínea i) do número anterior, não seja por si só significativo da atividade desenvolvida, o que se presume quando o volume de negócios líquido for inferior a 75 % do total dos rendimentos da entidade, devem-lhe ser adicionados ainda os rendi-

mentos da entidade provenientes de outras fontes, desde que os mesmos resultem de transações realizadas com terceiros no âmbito da atividade operacional da entidade.

Artigo 3.º

[—]

1 — Sem prejuízo do disposto nos artigos 4.º e 5.º, o SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

a) Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;

b)

c)

d)

e) Cooperativas, exceto aquelas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes, designadamente as cooperativas de solidariedade social, previstas na alínea m) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 343/98, de 6 de novembro, 131/99, de 21 de abril, 108/2001, de 6 de abril, 204/2004, de 19 de agosto, e 76-A/2006, de 29 de março, equiparadas a instituições particulares de solidariedade social e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social, relativamente às quais a aplicação do SNC opera nos termos da alínea g);

f)

g) Entidades do setor não lucrativo (ESNL), entendendo-se como tal as entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo, devendo a aplicação do SNC a estas entidades sofrer as adaptações decorrentes da sua especificidade.

2 — (Revogado.)

3 —

Artigo 4.º

[—]

1 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem, nos termos do artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, elaborar as suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

2 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, que não sejam abrangidas pelo disposto no número anterior, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal das demonstrações financeiras.

3 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, que estejam incluídas no âmbito da consolidação

de entidades abrangidas pelo disposto no n.º 1 podem elaborar as respetivas demonstrações financeiras individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das demonstrações financeiras.

4 — As entidades, de entre as referidas no artigo anterior, mas que estejam incluídas no âmbito da consolidação de entidades abrangidas pelo n.º 2, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das demonstrações financeiras.

5 — A possibilidade referida no n.º 3 é extensível às entidades subsidiárias de uma empresa-mãe regida pela legislação de um Estado membro da União Europeia cujas demonstrações financeiras sejam consolidadas nos termos dos artigos 4.º e 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

6 — As opções referidas nos n.ºs 2 a 5 devem ser globais, mantendo-se por um mínimo de três exercícios.

7 — (Anterior n.º 6.)

8 — (Anterior n.º 7.)

Artigo 5.º

[—]

1 —

a) Do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões a definição do âmbito subjetivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como a definição das normas contabilísticas aplicáveis às demonstrações financeiras consolidadas, relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão;

b)

2 — O disposto no presente decreto-lei não prejudica a competência do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões para definir:

a) As normas contabilísticas aplicáveis às demonstrações financeiras individuais das entidades sujeitas à respetiva supervisão;

b)

Artigo 6.º

Obrigatoriedade de elaborar demonstrações financeiras consolidadas

1 — Qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, independentemente do local onde esteja situada a sede estatutária destas, sobre as quais:

a)

b)

2 —

- 3 —
 4 —
 5 — O disposto na subalínea iv) da alínea b) do n.º 1 não é aplicável caso um terceiro tenha, em relação à mesma entidade, os direitos a que se referem as subalíneas i), ii) e iii) da mesma alínea do mesmo número.
 6 — As entidades do setor não lucrativo ficam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras consolidadas nos termos do presente artigo, com as necessárias adaptações.
 7 — Para efeitos do disposto no número anterior, a existência de controlo entre entidades deve ser analisada casuisticamente, em função das circunstâncias concretas, tomando por referência a condição de poder e a condição de resultado.

Artigo 7.º

Dispensa da elaboração de demonstrações financeiras consolidadas

- 1 — Uma empresa-mãe de um pequeno grupo, tal como definido no artigo 9.º-B, fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas.
 2 — (Revogado.)
 3 — Não obstante o disposto no n.º 1, é ainda dispensada da obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas qualquer empresa-mãe que seja também uma subsidiária, incluindo uma entidade de interesse público, salvo quando esteja abrangida pela alínea a) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho, quando a sua própria empresa-mãe esteja subordinada à legislação de um Estado membro da União Europeia e:
 a)
 b) Detenha 90 %, ou mais, das partes de capital da entidade dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta entidade não tenham solicitado a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas pelo menos seis meses antes do fim do período.
 4 —
 a)
 b) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea anterior bem como o relatório consolidado de gestão do conjunto mais vasto de entidades serem elaborados pela empresa-mãe deste conjunto e sujeitos a revisão legal segundo a legislação do Estado membro a que ela esteja sujeita;
 c)
 5 — As dispensas referidas nos números anteriores não se aplicam caso uma das entidades a consolidar seja uma sociedade cujos valores mobiliários tenham sido admitidos ou estejam em processo de vir a ser admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia ou uma entidade de interesse público.
 6 — É ainda dispensada de elaborar demonstrações financeiras consolidadas:
 a) A empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, que apenas possua subsidiárias que não sejam materialmente relevantes para que as demonstrações financeiras reflitam verdadeira e apropriadamente

a posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, tanto individualmente quanto no seu conjunto;

b) A empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, em que todas as suas subsidiárias possam ser excluídas da consolidação por força do artigo seguinte.

7 — A entidade mãe do setor não lucrativo fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas demonstrações financeiras individuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites referidos no artigo 9.º-B.

8 — A dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas pelas entidades do setor não lucrativo aplica-se ainda o disposto nos n.ºs 2 a 6, com as necessárias adaptações.

Artigo 8.º

[—]

- 1 —
 2 —
 3 —
 a)
 b)
 c) Se trate de um caso em que as informações necessárias para elaborar as demonstrações financeiras consolidadas não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada.
 4 —
 5 —
 6 — Nos casos previstos na alínea c) do n.º 3, a entidade excluída da consolidação deve estar em condições de comprovar os factos aí previstos, bem como a realização de diligências para a obtenção das informações aí referidas.

Artigo 9.º

Categorias de entidades

- 1 — Consideram-se microentidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:
 a) Total do balanço: € 350 000;
 b) Volume de negócios líquido: € 700 000;
 c) Número médio de empregados durante o período: 10.
 2 — Consideram-se pequenas entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas no número anterior, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:
 a) Total do balanço: € 4 000 000;
 b) Volume de negócios líquido: € 8 000 000;
 c) Número médio de empregados durante o período: 50.
 3 — Consideram-se médias entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações

referidas nos números anteriores, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 20 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 40 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 250.

4 — Grandes entidades são as entidades que, à data do balanço, ultrapassem dois dos três limites referidos no número anterior.

5 — Para efeitos do presente decreto-lei, as entidades de interesse público são consideradas grandes entidades, independentemente do respetivo volume de negócios líquido, do total do balanço ou do número médio de empregados do período.

Artigo 10.º

[—]

1 — Ficam dispensadas do disposto no artigo 3.º as pessoas singulares que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios líquido superior a € 200 000.

2 — Ficam dispensadas do disposto no artigo 3.º as entidades do setor não lucrativo cujo volume de negócios líquido não exceda € 150 000 em nenhum dos dois períodos anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo seguinte, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.

3 — No período do início de atividade, os limites referidos nos números anteriores reportam-se ao valor anualizado estimado.

4 — As entidades do setor não lucrativo dispensadas da aplicação do SNC, nos termos do disposto nos números anteriores, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa.

5 — Cessa a dispensa a que se referem os n.ºs 1 e 2 quando forem ultrapassados os limites neles referidos, ficando a entidade obrigada a partir do período seguinte, inclusive, a aplicar o SNC.

Artigo 11.º

[—]

1 —

- a)
- b)
- c)
- d) Demonstração dos fluxos de caixa;
- e)

2 — (Anterior n.º 3.)

3 — As entidades a que se referem os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

4 — As entidades a que se refere o n.º 1 do artigo 9.º são dispensadas de apresentar o anexo a que se refere a

alínea e) do n.º 1, desde que, quando aplicável, procedam à divulgação das seguintes informações no final do balanço:

a) Montante total dos compromissos financeiros, garantias ou ativos e passivos contingentes que não estejam incluídos no balanço e uma indicação da natureza e forma das garantias reais que tenham sido prestadas e, separadamente, compromissos existentes em matéria de pensões, bem como compromissos face a empresas coligadas ou associadas;

b) Montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos aos membros dos órgãos de administração, de direção ou de supervisão, com indicação das taxas de juro, das condições principais e dos montantes eventualmente reembolsados, amortizados ou objeto de renúncia, assim como os compromissos assumidos em seu nome a título de garantias de qualquer natureza, com indicação do montante global para cada categoria;

c) As informações referidas na alínea d) do n.º 5 do artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais, quando aplicável.

5 — A demonstração a que se refere a alínea c) do n.º 1 não se aplica às entidades do setor não lucrativo, apresentando estas, por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras, uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais.

6 — As entidades do setor não lucrativo obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa nos termos do disposto no n.º 4 do artigo anterior divulgam a seguinte informação:

- a) Pagamentos e recebimentos;
- b) Património fixo;
- c) Direitos e compromissos futuros.

7 — As entidades públicas financiadoras podem exigir às entidades do setor não lucrativo outras informações, designadamente para efeitos de controlo orçamental, devendo o conteúdo e a extensão da informação exigida restringir-se ao estritamente necessário para os efeitos pretendidos com a sua obtenção.

Artigo 12.º

[—]

1 —

a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;

b)

2 — A obrigação prevista no número anterior não se aplica às entidades previstas no n.º 1 do artigo 9.º

3 — (Revogado.)

4 —

5 —

6 — As dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no número anterior mantêm-se até ao termo do período seguinte àquele em que, respetivamente, as atividades e as entidades neles referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram.

7 — Não obstante o disposto no número anterior, podem voltar a beneficiar das dispensas previstas na

alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 as atividades e as entidades neles referidas em relação às quais deixem de se verificar, durante dois períodos consecutivos, os requisitos estabelecidos para a concessão da dispensa, produzindo efeitos a partir do período seguinte ao termo daquele período.

Artigo 14.º

[...]

1 — A entidade sujeita ao SNC que não aplique qualquer das disposições constantes nas normas contabilísticas e ou de relato financeiro cuja aplicação lhe seja exigível e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

2 — A entidade sujeita ao SNC que efetue a supressão de lacunas de modo diverso do aí previsto e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

3 — A entidade sujeita ao SNC que não apresente qualquer das demonstrações financeiras que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima de € 1500 a € 30 000.

4 —

5 — Na graduação da coima são tidos em conta os valores dos capitais próprios ou dos fundos patrimoniais e do total de rendimentos das entidades, os valores associados à infração e a condição económica dos infratores.

6 — A organização do processo e a decisão sobre aplicação da coima competem ao presidente da Comissão de Normalização Contabilística, com possibilidade de delegação.

7 —

8 —

Artigo 3.º

Aditamento ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

São aditados ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, os artigos 9.º-A a 9.º-E, com a seguinte redação:

«Artigo 9.º-A

Forma de apuramento das categorias de entidades

Os limites previstos no artigo anterior reportam-se ao período imediatamente anterior, devendo, quando aplicável, observar-se as seguintes regras:

a) Sempre que em dois períodos consecutivos imediatamente anteriores sejam ultrapassados dois dos três limites enunciados nos n.ºs 1 a 3 do artigo anterior, as entidades deixam de poder ser consideradas na respetiva categoria, a partir do terceiro período, inclusive, para efeitos do presente decreto-lei;

b) As entidades podem novamente ser consideradas nessa categoria, para efeitos do presente decreto-lei, caso deixem de ultrapassar dois dos três limites enunciados para a respetiva categoria nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores.

Artigo 9.º-B

Pequenos grupos

1 — Pequenos grupos são grupos constituídos pela empresa-mãe e pelas empresas subsidiárias a incluir na consolidação e que, em base consolidada e à data do balanço da empresa-mãe, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 6 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 12 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 50.

2 — Os limites do total do balanço e do volume de negócios líquido são majorados em 20 % se:

a) Os valores contabilísticos das ações ou quotas das entidades incluídas na consolidação não forem compensados pela fração que representam do capital e reservas dessas entidades; e

b) Se não forem eliminados das demonstrações financeiras consolidadas as dívidas e os créditos entre as entidades, os gastos e rendimentos relativos às operações efetuadas entre entidades e os resultados de operações efetuadas entre entidades, quando incluídos na quantia escriturada do ativo.

3 — Os limites previstos no presente artigo operam nos termos previstos no artigo anterior, com as devidas adaptações.

Artigo 9.º-C

Pequenas entidades

A 'norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades' (NCRF-PE), compreendida no SNC, apenas pode ser adotada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades a que se refere o n.º 2 do artigo 9.º

Artigo 9.º-D

Microentidades

1 — As entidades a que se refere o n.º 1 do artigo 9.º devem aplicar a 'norma Contabilística para Microentidades' (NC-ME), compreendida no SNC.

2 — Sem prejuízo do disposto no número anterior, as entidades aí referidas podem optar pela aplicação das 'normas Contabilísticas e de Relato Financeiro' (NCRF) ou da NCRF-PE, devendo tal opção ser identificada na declaração a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Artigo 9.º-E

Entidades do setor não lucrativo

Às entidades do setor não lucrativo aplica-se a Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL), podendo estas entidades optar pela aplicação do conjunto das normas contabilísticas e de relato financeiro compreendidas no SNC, com as necessárias adaptações, ou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, desde que observado o disposto no artigo 4.º.»

Artigo 4.º

Alteração ao anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

O anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, passa a ter a redação constante do anexo I ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante.

Artigo 5.º

Alteração ao Código das Sociedades Comerciais

Os artigos 32.º, 66.º, 295.º e 451.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 32.º

[—]

- 1 —
- 2 —
- 3 — Os rendimentos e outras variações patrimoniais positivas reconhecidos em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial, nos termos das normas contabilísticas e de relato financeiro, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios, nos termos a que se refere o n.º 1, quando sejam realizados.

Artigo 66.º

[—]

- 1 —
- 2 —
- 3 —
- 4 —
- 5 —
- a)
- b)
- c)
- d) O número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o período, a fração do capital subscrito que representam, os motivos desses atos e o respetivo preço, bem como o número e valor nominal ou contabilístico de todas as quotas e ações próprias detidas no fim do período;
- e)
- f)
- g)
- h)

6 — Ficam dispensadas da obrigação de elaborar o relatório de gestão as microentidades, tal como definidas no n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, desde que procedam à divulgação, quando aplicável, no final do balanço, das informações mencionadas na alínea d) do n.º 5 do presente artigo.

Artigo 295.º

[—]

- 1 —
- 2 —
- a)
- b)
- c)
- d) Diferença entre o resultado atribuível às participações financeiras reconhecido na demonstração de resultados e o montante dos dividendos já recebidos ou cujo pagamento possa ser exigido relativamente às mesmas participações.
- 3 —
- 4 —

Artigo 451.º

[—]

- 1 —
- 2 —
- 3 —
- a)
- b)
- c)
- d)
- e) Um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício, se o relatório de gestão foi elaborado de acordo com os requisitos legais aplicáveis e se, tendo em conta o conhecimento e a apreciação da empresa, identificou incorreções materiais no relatório de gestão, dando indicações quanto à natureza das mesmas;
- f)
- 4 — No caso de sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, o revisor deve atestar se o relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário divulgado inclui os elementos referidos no n.º 1 do artigo 245.º-A do Código dos Valores Mobiliários, que lhe sejam exigíveis e emitir parecer sobre o cumprimento das alíneas c), d), f), h), i) e m) do mesmo artigo.
- 5 —

CAPÍTULO III

Relato de pagamentos efetuados a Administrações Públicas

Artigo 6.º

Definições

Para efeitos do disposto no presente capítulo, entende-se por:

a) «Empresa ativa na indústria extrativa», uma empresa que realiza atividades que implicam a exploração, a prospeção, a descoberta, o desenvolvimento e a extração de minérios, de petróleo, de depósitos de gás natural ou de outras matérias, no âmbito das atividades económicas enumeradas na secção B, divisões 05 a 08, do anexo I ao Regulamento (CE) n.º 1893/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro de 2006, que estabelece a nomenclatura estatística das atividades económicas NACE Revisão 2;

b) «Empresa ativa na exploração de floresta primária», uma empresa que desenvolve atividades como as referidas na secção A, divisão 02, grupo 02.2, do anexo I ao Regulamento (CE) n.º 1893/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de dezembro de 2006, em florestas primárias;

c) «Administração Pública», uma autoridade nacional, regional ou local de um Estado membro ou de um país terceiro, incluindo um serviço, agência ou empresa controlados por essa autoridade, nos termos previstos no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro;

d) «Projeto», as atividades operacionais regidas por um contrato único, licença, locação, concessão ou um acordo jurídico similar, que constituem a base das responsabilidades de pagamento junto de uma administração pública, considerando-se um projeto o conjunto de acordos desse tipo que estejam substancialmente interligados;

e) «Pagamento», um montante pago, em dinheiro ou em espécie, para atividades descritas nas alíneas a) e b), dos seguintes tipos:

- i) Direitos de produção;
- ii) Impostos cobrados sobre o rendimento, a produção ou os lucros das empresas, com exceção dos impostos cobrados sobre o consumo, tais como o imposto sobre o valor acrescentado, impostos sobre o rendimento das pessoas singulares ou impostos sobre as transações;
- iii) Royalties;
- iv) Dividendos;
- v) Prémios à assinatura, prospecção e produção;
- vi) Taxas de licença, taxas de arrendamento, gastos de inscrição e outras contrapartidas por licenças e ou concessões; e
- vii) Pagamentos para melhoramentos de infraestruturas.

Artigo 7.º

Empresas obrigadas a relatar os pagamentos efetuados a Administrações Públicas

1 — As grandes empresas e todas as entidades de interesse público ativas na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária devem preparar e publicar anualmente um relatório sobre os pagamentos efetuados a Administrações Públicas.

2 — A obrigação prevista no número anterior, não é aplicável a empresas regidas pelo direito de um Estado membro que seja uma subsidiária ou uma empresa-mãe, se estiverem reunidas cumulativamente as condições seguintes:

- a) A empresa-mãe rege-se pelo direito de um Estado membro;
- b) Os pagamentos a administrações públicas efetuados pela empresa-mãe são incluídos no relatório consolidado sobre os pagamentos a Administrações Públicas elaborado por essa empresa-mãe.

Artigo 8.º

Conteúdo do relatório

1 — Não é necessário ter em conta no relatório os pagamentos, efetuados sob a forma de um pagamento único ou de um conjunto de pagamentos conexos, cujo montante seja inferior a € 100 000 no decurso de um período.

2 — O relatório divulga as informações a seguir indicadas, relacionadas com as atividades descritas nas alíneas a) e b) do artigo 6.º, no que respeita ao período pertinente:

a) O montante total dos pagamentos efetuados a cada Administração Pública;

b) O montante total por tipo de pagamento, conforme especificado nas subalíneas i) a vii) da alínea e) do artigo 6.º, efetuado a cada Administração Pública;

c) Se esses pagamentos tiverem sido atribuídos a um projeto específico, o montante total por tipo de pagamento, conforme especificado nas subalíneas i) a vii) da alínea e) do artigo 6.º, efetuado para cada projeto, e o montante total dos pagamentos para cada projeto, podendo os pagamentos efetuados pela empresa relativos a obrigações impostas a nível da empresa ser divulgados a nível da empresa, em vez de a nível do projeto.

3 — Se forem efetuados pagamentos em espécie a uma Administração Pública, são relatados em valor e, se aplicável, em volume, devendo ser fornecidas notas explicativas que indiquem como foi determinado o seu valor.

4 — A divulgação dos pagamentos a que se refere o presente capítulo deve refletir o conteúdo, mais do que a forma, do pagamento ou atividade em causa.

5 — Os pagamentos e atividades não podem ser artificialmente divididos ou agregados para evitar a aplicação do presente capítulo.

Artigo 9.º

Relatório consolidado dos pagamentos a Administrações Públicas

1 — As grandes empresas e as entidades de interesse público ativas na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária devem elaborar um relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas nos termos dos artigos 7.º e 8.º, se a empresa-mãe tiver a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas, nos termos do disposto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro.

2 — Considera-se que uma empresa-mãe está ativa na indústria extrativa ou na exploração de floresta primária se uma das suas subsidiárias estiver ativa numa dessas atividades.

3 — O relatório consolidado inclui apenas os pagamentos resultantes de operações de extração e ou de operações de exploração de floresta primária.

4 — A obrigação de elaborar o relatório consolidado a que se refere o n.º 1 não é aplicável:

- a) A uma empresa-mãe de um grupo que, em base consolidada e à data do balanço da empresa-mãe, não exceda os limites referidos no n.º 3 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, exceto se a empresa coligada for uma entidade de interesse público;
- b) A uma empresa-mãe que seja também uma empresa subsidiária, se a sua própria empresa-mãe for regida pelo direito de um outro Estado membro.

5 — Uma empresa, incluindo uma entidade de interesse público, pode não ser incluída num relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas se estiver satisfeita pelo menos uma das seguintes condições:

- a) Existirem restrições graves e duradouras que prejudicam substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa empresa;
- b) Tratar-se de um caso em que as informações necessárias para elaborar o relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas nos termos do presente capítulo não podem ser obtidas sem custos desproporcionados ou sem demora injustificada;
- c) As ações ou quotas dessa empresa serem detidas exclusivamente tendo em vista a sua cessação posterior.

6 — As isenções acima descritas só são aplicáveis se forem também utilizadas para efeitos das demonstrações financeiras consolidadas.

7 — Nos casos previstos na alínea b) do n.º 5, a entidade excluída do relatório consolidado deve estar em condições de comprovar os factos aí previstos, bem como a realização de diligências para a obtenção das informações aí referidas.

Artigo 10.º

Publicação

1 — O relatório a que se refere o artigo 7.º e o relatório consolidado sobre os pagamentos efetuados a administrações públicas a que se refere o artigo anterior são objeto de publicação nos termos do capítulo 2 da Diretiva n.º 2009/101/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de setembro de 2009.

2 — Os membros dos órgãos responsáveis da empresa têm a responsabilidade de assegurar, tanto quanto seja do seu conhecimento e esteja ao seu alcance, que o relatório sobre os pagamentos a administrações públicas seja elaborado e publicado de acordo com os requisitos do presente capítulo.

3 — Os termos em que devem ser publicados os relatórios referidos no n.º 1 são definidos por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Artigo 11.º

Crítérios de equivalência

As empresas a que se referem os artigos 7.º e 9.º que elaborem e divulguem publicamente um relato conforme com os requisitos de divulgação dos países terceiros avaliados como equivalentes aos requisitos do presente capítulo e como tal identificados pela Comissão Europeia ficam dispensadas dos requisitos do presente capítulo, exceto quanto à obrigação de publicar esse relato conforme estabelecido no artigo anterior.

CAPÍTULO IV

Disposições finais e transitórias

Artigo 12.º

Disposições transitórias

Para efeitos do apuramento dos limites previstos no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, com

a redação dada pelo presente decreto-lei, devem, quando aplicável, observar-se as seguintes regras:

- a) Para as entidades constituídas em ano anterior à data de produção de efeitos do presente decreto-lei, os limites reportam-se às demonstrações financeiras do período anterior a esta data, produzindo efeitos a partir do período em que o presente decreto-lei produz os seus efeitos;
- b) Para as entidades que se constituam no ano de produção de efeitos do presente decreto-lei e anos seguintes, os limites reportam-se às previsões para o ano da constituição e produzem efeitos imediatos.

Artigo 13.º

Norma revogatória

São revogados:

- a) A Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto;
- b) A Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro;
- c) O n.º 2 do artigo 3.º, o n.º 2 do artigo 7.º e o n.º 3 do artigo 12.º e o parágrafo 3.3 do anexo I do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro;
- d) Os n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º e os artigos 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º, 11.º, 13.º, 16.º, 17.º, 18.º, 19.º e 20.º e os anexos I e II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio.

Artigo 14.º

Republicação

É republicado, no anexo II ao presente decreto-lei, do qual faz parte integrante, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com a redação atual.

Artigo 15.º

Produção de efeitos

O disposto no presente decreto-lei é aplicável aos períodos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2016.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 26 de março de 2015. — *Pedro Passos Coelho* — *Maria Luís Casanova Morgado Dias de Albuquerque* — *Rui Manuel Parente Chancelle de Machete* — *Paula Maria von Hafe Teixeira da Cruz*.

Promulgado em 25 de maio de 2015.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 26 de maio de 2015.

O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*.

ANEXO I

(a que se refere o artigo 4.º)

«ANEXO

Sistema de Normalização Contabilística

1 — Apresentação

1.1 — O novo modelo de normalização contabilística, que agora é criado, sucede ao Plano Oficial de

ANEXO 4

Artigo 36.º do Código de IVA



(<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>)

[\(/pt/infopartidasfinancas.gov.pt/legislacao/tributacao/Regulamento/Pagamentos/Pagamentos37.aspx\)](http://pt.infopartidasfinancas.gov.pt/legislacao/tributacao/Regulamento/Pagamentos/Pagamentos37.aspx)

Artigo 36.º

Prazo de emissão e formalidades das facturas

1ª - A fatura referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º deve ser emitida:

a*) O mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º;

b*) O mais tardar no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º;

c*) Na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

(Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)

2 - Nos casos em que seja utilizada a emissão de facturas globais, o seu processamento não pode ir além de cinco dias úteis do termo do período a que respeitam.

3 - As facturas são substituídas por guias ou notas de devolução, quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transaccionadas entre as mesmas pessoas, devendo a sua emissão processar-se o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data da devolução. *(Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

4 - Os documentos referidos nos números anteriores devem ser processados em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

5 - As facturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: *(Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

6 - As guias ou notas de devolução e outros documentos rectificativos de facturas devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos a que se refere a alínea a) do número anterior, bem como a referência à factura a que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações *(Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

ANEXO 5

Declaração Periódica de IVA

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS			DECLARAÇÃO PERIÓDICA			01 NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL	
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO						Prazo da declaração Dentro do prazo: 1 Fora do prazo: 2	
03 SERVIÇO DE FINANÇAS COMPETENTE (Art. 77.º do CIVA)			01.ª NÚMERO DA DECLARAÇÃO			02 PERÍODO A QUE RESPEITA	
LOCALIZAÇÃO DA SEDE						Ano: <input type="text"/> Mês(es): <input type="text"/> Trimestre: <input type="text"/>	
CONTINENTE: 1 AÇORES: 2 MADÉIRA: 3							
04 ANEXOS ENTREGUES			04.ª DECLARAÇÕES RECAPITULATIVAS			05 INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES	
D.E.C. LEI N.º 347/86 DE 23/08 CONTINENTE: 1 AÇORES: 2 MADÉIRA: 3			ALÍNEA (i) DO N.º 1 DO ART.º 35.º DO CIVA E N.º 1 DO ART.º 39 DO RII 1 ASSINALE SE, NO PERÍODO DE REFERÊNCIA, APRESENTOU ALGUMA DECLARAÇÃO RECAPITULATIVA			SE NO PERÍODO A QUE RESPEITA A DECLARAÇÃO, NÃO REALICOU OPERAÇÕES ACTIVAS NEM PASSIVAS QUE DEVAM CONSTAR DO QUADRO 06 ASSINALE COM <input checked="" type="checkbox"/> NESTE QUADRO E PASSE JÁ AO QUADRO 20	
06 APURAMENTO DO IMPOSTO RESPEITANTE AO PERÍODO A QUE A DECLARAÇÃO SE REFERE							
EFECTUOU OPERAÇÕES DESTA NATUREZA? (valores incluídos nos campos 1, 5, 3 ou 9) <ul style="list-style-type: none"> Em que, na qualidade de adquirente, liquidou o imposto A que se referem as alíneas a), b) e c) do artigo 42.º do CIVA A que se referem as alíneas f) e g) do n.º 3 do art.º 3.º e alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 4.º do CIVA SIM <input type="checkbox"/> (Preenche também o Quadro 06-A) NÃO <input type="checkbox"/>							
1 - TRANSMISSÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM QUE LIQUIDOU IMPOSTO <ul style="list-style-type: none"> A taxa reduzida (%) A taxa intermédia (%) A taxa normal (%) Isentas ou não tributadas 		BASE TRIBUTÁVEL <ul style="list-style-type: none"> 1 5 3 7 8 9 10 TOTAL (1+5+12+14+15) 12 14 15 16 		IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO <ul style="list-style-type: none"> 2 3 4 11 TOTAL (2+3+13) 13 17 		IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO <ul style="list-style-type: none"> 20 21 23 22 24 10 31 35 37 31 	
2 - AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS E OPERAÇÕES ASSIMILADAS <ul style="list-style-type: none"> Cujo imposto foi liquidado pelo declarante Abrangidas pelos artigos 15.º do CIVA ou do RII Abrangidas pelos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 22.º do RII 		3 - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFECTUADAS POR SUJEITOS PASSIVOS DE OUTROS ESTADOS MEMBROS, CUJO IMPOSTO FOI LIQUIDADO PELO DECLARANTE		4 - IMPOSTO DEDUTÍVEL <ul style="list-style-type: none"> Imobilizado Existências <ul style="list-style-type: none"> A taxa reduzida (%) A taxa intermédia (%) A taxa normal (%) Outros bens e serviços 		5 - REGULARIZAÇÕES MENSUAIS TRIMESTRAIS E ANUAIS COM EXCEÇÃO DAS INDICADAS NO CAMPO 61	
6 - EXCESSO A REPORTAR DO PERÍODO ANTERIOR (CAMPO 56 DA DECLARAÇÃO ANTERIOR - N.º 4 DO ART.º 22.º)		7 - ANEXO - (ver campo 1, 2 ou 3 do Quadro 04)		8 - ANEXO - (ver campo 1, 2 ou 3 do Quadro 04)		9 - REGULARIZAÇÕES A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO, COMUNICADAS PELA DG COBRANÇA (Mod. - BH008)	
TOTAL DA BASE TRIBUTÁVEL (1+5+3+...+10+16)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO (20+21+...+49)		TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (2+3+4+11+17+...+48)		PERÍODO(S) A QUE RESPEITA(M)	
90		91		92			
IMPOSTO A ENTREGAR AO ESTADO		IMPOSTO A RECUPERAR		CÉDULO A RECUPERAR		Este cédulo pelo pedido de reembolso visa a possibilidade de utilizar em declarações seguintes o respectivo valor como «EXCESSO A REPORTAR», salvo comunicação em contrário da DGR (situações de não reembolso de reembolso). Valor a inscrever no campo 10 da declaração do período seguinte, se apresentada dentro do prazo legal.	
93		94		95		96	

ANEXO 6

Artigo 41.º do Código de IVA

Artigo 41.º

Prazo de entrega das declarações periódicas

1 - Para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º, a declaração periódica deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

- a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a (euro) 650 000 no ano civil anterior;
- b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a (euro) 650 000 no ano civil anterior.

2 - Os sujeitos passivos abrangidos pela alínea b) do número anterior podem, através de menção expressa nas declarações referidas nos artigos 31.º ou 32.º, conforme os casos, optar pelo envio da declaração periódica mensal prevista na alínea a) do mesmo número, devendo manter-se neste regime por um período mínimo de três anos.

3 - Para o exercício da opção referida no n.º 2 observa-se o seguinte:

- a) Nos casos de início de actividade, a opção é feita através da declaração referida no artigo 31.º, a qual produz efeitos a partir da data da sua apresentação;
- b) Nos casos de sujeitos passivos já registados e abrangidos pelo regime normal, a declaração referida no artigo 32.º só pode ser apresentada durante o mês de Janeiro, produzindo efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação.

4 - Se, findo o prazo referido no n.º 2, o sujeito passivo desejar voltar ao regime normal de periodicidade trimestral, deve apresentar a declaração a que se refere o artigo 32.º durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, produzindo efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação.

5 - Para efeitos do n.º 1, sempre que o volume de negócios respeitar a uma fracção do ano, é convertido num volume de negócios anual correspondente.

6 - Para os sujeitos passivos que iniciem a actividade ou deixem de enquadrar-se no disposto no n.º 3 do artigo 29.º, o volume de negócios para os fins previstos no n.º 1 é estabelecido de acordo com a sua previsão para o ano civil corrente, após confirmação pela Direcção-Geral dos Impostos.

7 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2, a mudança de periodicidade só se verifica por iniciativa da Direcção-Geral dos Impostos, que, para o efeito, notifica o sujeito passivo da data a partir da qual a referida mudança de periodicidade produz efeitos.

8 - Para efeitos do disposto no n.º 1, consideram-se cumpridos os prazos aí previstos desde que a data da sua transmissão tenha ocorrido até ao termo desses prazos.

Nota - Corresponde ao art.º 40.º, na redacção anterior à revisão do articulado, efectuada pelo Decreto-Lei n.º102/2008, de 20/06.



ANEXO 7

Artigo 15.º do Código de IRC



(<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>)

[/pt/infoprecisao/legislacao/tributacao/IRC/Artigo15/Pagesspc16.aspx](#)

CAPÍTULO III Determinação da matéria colectável

SECÇÃO I

Disposições gerais

Artigo 15.º

Definição da matéria colectável

1 – Para efeitos deste Código:

a) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a:

- 1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52.º;
- 2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;

b) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º, dos seguintes montantes:

- 1) Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º;
- 2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento;

c) Relativamente às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento, determinado nos termos do artigo 55.º, dos montantes correspondentes a:

- 1)(*)Prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, nos termos do artigo 52.º, com as necessárias adaptações, bem como os anteriores à cessação de atividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direção efetiva, na proporção do valor de mercado dos elementos patrimoniais afetos a esse estabelecimento estável;
- 2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;

d) Relativamente às entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, a matéria colectável é constituída pelos rendimentos das várias categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 56.º

2 – Quando haja lugar à determinação do lucro tributável por métodos indirectos, nos termos dos artigos 57.º e seguintes, o disposto nas alíneas a), b) e c) do número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações.

3 – O disposto nos artigos 63.º e seguintes é aplicável, quando for caso disso, na determinação da matéria colectável das pessoas colectivas e outras entidades referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1.

(* - Redação da lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRCI)

ANEXO 8

Quadro 10 do Modelo 22 do IRC

10 CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.º a € 15.000,00 de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	*	*
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	*	*
Imposto a outras taxas	348	%	
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	349	*	*
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	350	*	*
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)	370	*	*
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	*	*
COLETA TOTAL (351 + 373)	378	*	*
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	*	*
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	*	*
Benefícios fiscais	355	*	*
Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135.º-J do CIMI)	470	*	*
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	*	*
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356 + 470) ≤ 378	357	*	*
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0	358	*	*
Resultado da liquidação (art.º 92.º)	371	*	*
Retenções na fonte	359	*	*
Pagamentos por conta (art.º 105.º) e Pagamento por conta autónomo (Lei n.º 7-A/2015, de 30 de março, art.º 136.º, n.º 2)	360	*	*
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º-A)	374	*	*
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0	361	*	*
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0	362	*	*
IRC de períodos anteriores	363	*	*
Reposição de benefícios fiscais	372	*	*
Derrama municipal	364	*	*
Dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º) - Países com CD1 e quando DTJI ≥ 378	379	*	*
Tributações autónomas	365	*	*
Juros compensatórios	366	*	*
Juros de mora	369	*	*
TOTAL A PAGAR (361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369) > 0	367	*	*
TOTAL A RECUPERAR ((- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369) < 0	368	*	*
10-A JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 366 do quadro 10:			
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	366-A	*	*
Juros compensatórios declarados por outros motivos	366-B	*	*
10-B TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA/REGISTAÇÃO DA ATIVIDADE DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL/A FETIÇÃO DE ELEMENTOS PATRIMONIAIS (art.º 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)			
Modalidade de pagamento do imposto correspondente (art.º 83.º, n.º 2)			
1 <input type="checkbox"/> imediato [al. a)]	2 <input type="checkbox"/> diferido [al. b)]	3 <input type="checkbox"/> fracionado [al. c)]	
IRC + Derrama estadual		Derrama municipal	
Valor do pagamento diferido ou fracionado	377-A	377-B	*
Total dos pagamentos diferidos ou fracionados (377-A + 377-B)			377
TOTAL A PAGAR (367 - 377) > 0			430
TOTAL A RECUPERAR (367 ou (- 368) - 377) < 0			431
11 OUTRAS INFORMAÇÕES			
Total de rendimentos do período	410	*	*
Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 139.º	411	*	*
Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art.º 51.º, n.º 9 e art.º 88.º, n.º 11)	416	*	*
Tratando-se de microentidade, indique se, em alternativa às normas contabilísticas para microentidades (NC-ME), opta pela aplicação das normas contabilísticas e de relato financeiro para as pequenas entidades (NCRF-PF) ou das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) (art.º 94.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho)	418	Ano	Mês
Ocorreu no período de tributação uma operação de fusão com eficácia retroativa (n.º 11 do art.º 8.º) da qual é sociedade beneficiária?	423	Sim	<input type="checkbox"/>
	429	Sim	<input type="checkbox"/>
11-A ATIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS (AID) - Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto			
Discriminação dos AID inscritos nas demonstrações financeiras a que respeita a Mod.22:		Informação adicional:	
AID de perdas por imparidade em créditos	460	Capital próprio	463
AID de benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados	461	Crédito Tributário	464
Outros AID	462	Ano	Mês
		Data da entrada em liquidação	465